

T-0348

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

Sede Ecuador

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador



Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

Mención Derecho Tributario

**LA PROCEDENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE EN
MATERIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR**

ALUMNO

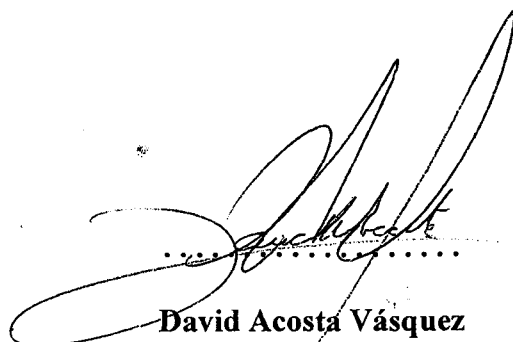
David Acosta Vásquez

2005

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.



.....
David Acosta Vásquez

Quito D.M., septiembre de 2005

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

Mención Derecho Tributario

**LA PROCEDENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE EN
MATERIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR**

ALUMNO

David Acosta Vásquez

TUTOR

Pablo Egas Reyes

Quito-2005

RESUMEN

El presente trabajo investigativo pretende ser una guía orientada a justificar la procedencia de aplicación del arbitraje en materia tributaria en el país. Para ello, dividimos su estudio en tres capítulos: En el *Capítulo I* se analiza las limitaciones en la aplicación del arbitraje, abordando sus antecedentes y naturaleza; el arbitraje en el Derecho Público; la libertad contractual; otros medios alternativos de solución de conflictos tributarios; el arbitraje tributario interno e internacional, este último a manera de referencia breve; como también algunos principios tributarios relacionados con el arbitraje, tales como: el principio de reserva de ley, de indisponibilidad de las normas tributarias e igualdad; la transacción como esencia del arbitraje, y el papel que juega el Procurador General del Estado. En el *Capítulo II* se establece las perspectivas de aplicación del arbitraje en el país, examinando la falta de una prohibición constitucional y legal expresa; la estructura de las normas tributarias que incluye el supuesto de derecho y de hecho; el arbitraje en materia aduanera; las condiciones para su aplicación; el arbitraje en la vía administrativa, tanto en la fase administrativa y recaudatoria; el arbitraje en la vía judicial; el arbitraje en equidad o en derecho, institucional y “ad-hoc”, voluntario y legal; casos de posible aplicación del arbitraje tributario en el país, en la determinación de la obligación tributaria y en la recaudación del tributo, y el arbitraje tributario internacional. En el *Capítulo III* se analiza el arbitraje en la legislación de los países miembros de la Comunidad Andina, reflejando la realidad jurídica de Bolivia, Colombia, Perú y Venezuela. Finalmente, arribamos al establecimiento de conclusiones y recomendaciones.

AGRADECIMIENTO

Me permito dejar constancia de mi profundo agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar por haber contribuido a la profundización de conocimientos especializados, acogiéndome durante el período 2004.

Asimismo mi imperecedera gratitud a los señores catedráticos del Área de Derecho, y de manera especial al señor Doctor César Montaña Galarza; quienes me formaron durante mis estudios post-universitarios, habiendo compartido con esfuerzo y dedicación sus invalores conocimientos y experiencias.

Mi agradecimiento y gratitud de manera especial al señor Doctor Pablo Egas Reyes, eminente maestro por su valiosa colaboración en la dirección de este trabajo investigativo.

David Acosta Vásquez

DEDICATORIA

A mi padre, Ing. Miguel Acosta B.

A mi madre, Cecilia Vásquez

Por el ejemplo de trabajo e inculcación de valores impartidos desde mi existencia, lo que me ha permitido superar las duras pruebas de la vida.

A mis hermanos, Alex y Karlita

Por compartir momentos de alegría y tristeza, y permanecer junto a mi, brindándome el apoyo para continuar viendo el amanecer.

A Tania Catalina

Por el apoyo brindado en el presente trabajo investigativo.

LA PROCEDENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

Introducción.

Capítulo I

Limitaciones en la aplicación del Arbitraje.

1. Antecedentes.
2. Naturaleza del Arbitraje.
3. El Arbitraje en Derecho Público.
4. La Libertad Contractual.
5. Otros medios alternativos de solución de conflictos tributarios.
6. El Arbitraje Tributario Interno e Internacional.
7. Los Principios Tributarios.
 - 7.1. El Principio de Reserva de Ley.
 - 7.2. El Principio de Indisponibilidad de las Normas Tributarias.
 - 7.3. El Principio de Igualdad.
8. La Transacción como esencia del Arbitraje.
9. El papel del Procurador General del Estado.

Capítulo II

Perspectiva de aplicación del arbitraje en el país

1. Falta de una prohibición constitucional y legal expresa.

2. Estructura de las normas tributarias.
 - 2.1. Supuesto de Derecho.
 - 2.2. Supuesto de Hecho.
3. El arbitraje en materia aduanera.
4. Condiciones para la aplicación del arbitraje.
5. El arbitraje en la vía administrativa.
 - 5.1. En la fase determinativa.
 - 5.2. En la fase recaudatoria.
6. El arbitraje en la vía judicial.
7. El arbitraje en equidad o en derecho.
8. El arbitraje institucional y “ad-hoc”.
9. El arbitraje voluntario y el arbitraje legal.
10. Casos de posible aplicación del arbitraje tributario en el país.
 - 10.1. El arbitraje en la determinación de la obligación tributaria.
 - 10.2. El arbitraje en la recaudación del tributo.
11. El arbitraje tributario internacional.

Capítulo III

El arbitraje tributario en la legislación interna de los países miembros de la Comunidad Andina

1. Realidad Jurídica de Bolivia.
2. Realidad Jurídica de Colombia.
3. Realidad Jurídica de Perú.
4. Realidad Jurídica de Venezuela.

Conclusiones.

Recomendaciones.

Bibliografía.

Anexos.

LA PROCEDENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

INTRODUCCIÓN.

Previo a abordar este tema que se encuentra en desarrollo considero necesario recoger las palabras del doctor Pablo Egas Reyes que manifiesta "... Por un lado se puede argumentar que la naturaleza de los procesos administrativos y judiciales establecidos en nuestras legislaciones, el conocimiento y absolución de este tipo de problemas tomaría un tiempo mayor de lo esperado tanto por el contribuyente como por la propia administración tributaria...". Este retardo dentro de la resolución de controversias es practica común dentro de todas las áreas del Derecho, y más aún ha sido "aceptado" de manera conciente o no por todos quienes acudimos a la justicia para que sea quien resuelva conforme a derecho nuestras pretensiones.

Así consensualmente, las disputas entre la administración y los administrados han sido tradicionalmente entendidas como una función reservada, de manera exclusiva y de carácter excluyente a tribunales o juzgados, como una manifestación del Estado de Derecho ejercido a través de la función judicial. Esto ha llevado a una concentración de casos en la administración de justicia tanto en el campo del Derecho Público como del Derecho Privado, lo que ha provocado una gran congestión en los tribunales y juzgados para obtener una solución.

Con el pasar de los tiempos el criterio de acudir a los tribunales y juzgados ha evolucionado buscando soluciones más efectivas y rápidas a los problemas entre el Estado y el administrado, flexibilizándose el criterio de incluir nuevos mecanismos alternativos de solución a las controversias como es: la Mediación, la Conciliación y el Arbitraje, entre los más conocidos,

desarrollándose este último de manera especial en el ámbito comercial normado por el Derecho Mercantil, siendo el pionero en este campo, teniendo gran acogida y obteniendo buenos resultados.

En ese sentido, con el afán de encontrar mecanismos más eficientes para resolver las controversias tributarias y por el gran número de casos sustanciados en el Tribunal Distrital de lo Fiscal, han surgido ideas de implementar también en el campo tributario distintos mecanismos alternativos de resolución de conflictos, entre los cuales se encuentra el arbitraje; pero también la conciliación y la mediación, coadyuvando a respaldar los principios de celeridad, eficiencia y economía procesal; acercando intereses contrapuestos entre el administrado y el Estado; pero también existe duda si estos mecanismos alternativos atentan contra el principio de legalidad, de indisponibilidad de la norma tributaria y de seguridad, lo que frena su acogida entre varios autores y estudiosos del Derecho Tributario.

A esto se suma la complejidad del sistema tributario, que ha llevado a un aumento de la conflictividad, motivo por el cual los tratadistas y especialistas se preocupan por aportar con soluciones. De los mecanismos alternativos citados en primera instancia es el arbitraje el método más idóneo que se perfila como un mecanismo apto para ser aplicado y resolver eficazmente un conflicto de naturaleza tributaria.

No se debe olvidar que para cualquier innovación, el arbitraje debe incluirse por medio de una ley que lo respalde, lo que configura la preocupación que si la implementación de un arbitraje tributario atente contra los principios citados, lo que hace mucho más interesante y de amplio debate el discutir sobre el particular; siendo esto la principal motivación del presente trabajo plantear “LA PROCEDENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE EN MATERIA

TRIBUTARIA EN EL ECUADOR”, para lo cual abordaré en primera instancia la realidad doctrinaria que limita la aplicación del arbitraje, para pasar a las perspectivas de su implementación en el país y la realidad jurídica de los países pertenecientes a la Comunidad Andina, puntos que nos permitirá arribar a conclusiones claras respecto del tema planteado.

Capítulo I

Limitaciones en la aplicación del Arbitraje

1. Antecedentes.

La concepción general otorgada al arbitraje se encuentra radicada en someter una controversia a la decisión de un tercero, constituyéndose éste en una persona o entidad que no es la señalada por el Estado para que solucione la controversia suscitada y adopte una resolución. Esta idea descrita podría considerarse que es nueva, pero los primeros antecedentes encontramos desde los tiempos más antiguos, por ello considero necesario hacer un poco de historia que nos permitirá arribar a la definición del arbitraje, y comprender de dónde viene y hacia dónde se está desarrollando.

Es así, que en épocas primitivas el ser humano abandona los sistemas de justicia privada por su propia mano para pasar la solución de sus conflictos, dando lugar a la formación del sistema judicial como actividad integrante del Estado para administrar e impartir justicia por medio de determinadas personas investidas de poder, a las cuales conocemos con el nombre de jueces. En este sentido, Teodoro Pozo manifiesta en forma textual lo siguiente:

"En la mitología griega, París es designado árbitro para dilucidar sobre la belleza de Juno, Minerva y Venus. En las Leyes de Solón se habla de los arbitrajes públicos y privados. En la Biblia hallamos el sistema en varios de sus pasajes. Con más claridad se la figura en el derecho romano, se establece que "Aliud est iudicium, aliud arbitrium, una cosa es el juicio, y otra el arbitraje. En el juicio actuaba el juez o Pretor; en el arbitraje, lo hacía, el Arbitrer, que debía ser un bone viri, es decir un barón bueno competente y honesto, que debía fallar en el mismo lugar del litigio, revestido de amplias facultades para ejercerlas en el sentido de la buena fe y el proceder recto. Estas facultades podía usarlas una vez que había aceptado el requerimiento que le hacían las partes para que su discusión sea solucionada por él. Era el "Receptum arbitri", que implicaba la existencia previa de un convenio entre las partes para llevar su problema ante el arbitrer acogiéndose al principio consagrado de "Non Differendarum litium cauda, sed tollendarum ad arbitros i tur", o sea "NO SE ACUDE A LOS ARBITROS PARA PROLONGAR LOS PLEITOS, SINO PARA EVITARLOS". Lo cual nos hace

pensar que en el imperio romano, se establecía este medio alternativo, que podría escoger las partes en ejercicio de su libertad, para descongestionar la administración de justicia ordinaria".¹

En la Edad Media, los Estados al no estar debidamente constituidos carecían de suficiente autoridad generalizándose la practica del arbitraje, y se acudía al señor feudal para solucionar los problemas. De lo transcrito se puede evidenciar que en aquella época, ya existía la concepción de un arbitraje como un mecanismo que ayudaba a evitar los conflictos entre particulares, apareciendo como una forma pacífica de resolución que comenzaba a prescindir de una justicia "ordinaria" -por así decirlo-, donde se confiaba a un tercero la resolución del conflicto. El arbitraje nace como una forma dentro de la cual el árbitro se destaca por su experiencia, sabiduría; y por que no llamarlo así, por ser una persona correcta, cualidades que permitían a las partes confiar para resuelva su problema.

En el caso ecuatoriano, Teodoro Pozo manifiesta que la figura del arbitraje como tal surge a partir del año 1907, por medio de la Ley Orgánica del Poder Judicial, facultad que habilitaba a los jueces árbitros decidir controversias siempre que la Ley no lo excluya expresamente, para evolucionar hasta el año de 1938². Este criterio de disponibilidad hace referencia a su ámbito de aplicación que por aquella época, limitaba a controversias sobre bienes y derechos de carácter transmisibles, y en general sobre actos que eran sujetos de ser renunciados por las partes.

Por el año 1963, se dicta la Ley de Arbitraje Comercial con el fin de solucionar los conflictos que se originaban en actividades comerciales, para crear una mayor garantía a los comerciantes, en este procedimiento los conflictos eran conocidos por los Tribunales de Arbitraje o por comisiones de carácter nacional e internacional. El Código de Procedimiento Civil, en el Título

¹ Pozo Ilingworth Teodoro, *Resolución alternativa de conflictos*, Cuenca, Universidad de Azuay, 2000, pág. 72.

² El texto literal de citada reforma de aquel año manifestaba que: "pueden decidirse por jueces árbitros solamente las controversias sobre bienes o derechos transmisibles por acto entre vivos o renunciabiles". Este texto se encuentra citado de manera textual por Teodoro Pozo en su libro *Resolución Alternativa de Conflictos*, citado en el punto anterior.

II, en la parte referente “De la sustanciación de los juicios”; establecía que puede comprometerse libremente la causa en árbitros y ser nombrados estos por las personas que puedan comparecer por si mismos o por sus representantes legales, sea de Derecho Público o Privado.

Esta concepción se mantuvo hasta la expedición de la Ley de Arbitraje y Mediación, en septiembre de 1997, cuerpo legal que en la actualidad norma los procedimientos por los cuales las personas se encuentran plenamente facultados para acudir a esta nueva forma de resolver los conflictos, convirtiéndose en una herramienta por medio de la cual los árbitros son los terceros que no revisten la calidad de jueces estatales.

Es importante destacar que siendo el arbitraje un método heterocompositivo³, contrario a los métodos de autocomposición⁴; para que proceda un arbitraje hay que considerar que debe existir un acuerdo entre las partes para someter su conflicto a un árbitro, de manera que se comprometan a acatar la decisión de un tercero. Enunciado que se ha convertido en un limitante por la falta de una cultura arbitral entre los ciudadanos, los cuales dudan sobre la eficacia cumplimiento de este procedimiento.

Por lo general los profesionales que hemos pasado por aulas universitarias, formados y capacitados para defender al cliente en las cortes y juzgados se nos hace difícil adoptar nuevos procedimientos de solución a los problemas; se suma a ello que el Derecho ecuatoriano al provenir de una familia romanista, se encuentra normado por Códigos y Leyes que rigen nuestra

³ Roque Caivano en su libro “*El Arbitraje*”, Buenos Aires Ad. Hoc. pág.: 48 manifiesta sobre el particular “... nos hallamos ante los métodos adversariales o heterocompositivos, en los cuales existe una decisión de un tercero que zanja la disputa. No son las mismas partes que a través de un acuerdo eliminan el diferendo, sino que aparece la figura de un tercero que desde una posición de neutralidad determina en que medida corresponde a cada partes los derechos en manifestar sobre los derechos en disputa”.

⁴ De la misma forma el autor citado manifiesta que: “Cuando la autocomposición es viable, sí se observa la necesidad de recurrir a un tercero que resuelva, se abren a los litigantes al menos dos opciones: escoger la vía de la actuación jurisdiccional pública, ejercida por el estado a través de los órganos del Poder Judicial; o someterse a la jurisdicción arbitral en cualquiera de sus variantes...”.

estructura; normas que destacan un perfil dirigido a la confrontación, muy distante de la negociación o conciliación; es decir, no existe una visión que se preocupe por eliminar la hostilidad, para que las universidades en un futuro formen colegas que estén prestos a solucionar problemas y no incentivarlos.

Lo descrito está ligado al perfil de los actuales abogados -entre los cuales me incluyo- que formados bajo una concepción antigua se considera que el buen abogado es el que mejor conoce el derecho positivo y su aplicación; alejándose de otros procedimientos alternativos como la conciliación y el arbitraje, que al ser métodos poco aplicados por los propios profesionales del derecho pueden no sentirse seguros de llevar a su cliente a un sistema diferente que solucione más rápido su problema. Al respecto, Caivano sostiene que:

“El temor a lo desconocido y la inercia a continuar con la rutina aprendida hacen que prefieran insistir en su intento de solucionar los conflictos de sus clientes a través de litigio judicial. [...] A ello debemos sumar el espíritu que generalmente conservador de los abogados trae consigo una resistencia natural a pasar de un sistema conocido y ejercitado, a otro del que solo tienen poca referencia teórica”.⁵

2. Naturaleza del Arbitraje.

El procedimiento seguido por las partes que escogen y acuerdan resolver sus conflictos y controversias por medio de un tercero llamado árbitro, nos hace preguntar sobre la naturaleza jurídica del arbitraje. Para que proceda este mecanismo, son las partes en controversia las cuales otorgan la facultad al tercero para solucionar el diferendo cuya decisión debe ser acatada.

Así Pozo Llingworth considera que el libre albedrío es la plena manifestación de la libertad de someter una controversia a una decisión arbitral, que ninguna fuerza externa lo puede impedir. Al respecto, coincido plenamente que una de las formas de manifestar la voluntad es la

posibilidad de negociar o decidir sobre la jurisdicción más acertada para resolver su controversia, constituyéndose en un elemento pleno del ejercicio de su derecho, sin considerar que optar por un mecanismo arbitral el Estado como ente administrador de justicia sea perjudicado. Desde mi punto de vista mantiene aún su poder jurisdiccional para respetar y hacer respetar lo decidido por el árbitro en cuanto es de carácter vinculante y necesita del poder coercitivo del Estado para su ejecución, que es definido por Teodoro Pozo como “*homologación del laudo arbitral*”.

Nuestro país, lo reconoce como método alternativo escogido por los particulares y que es respaldado por el Estado en la mediada que exige su cumplimiento pero con el carácter de alternativo. Todo lo descrito nos ha servido para destacar las dos posturas: la contractualista,⁶ la jurisdiccionalista⁷ y la mixta⁸; teorías que descubrirán la esencia misma de la institución del arbitraje, como lo he manifestado, tan solo se requiere la voluntad de los participantes en pleno ejercicio de su voluntad como un derecho consubstancial de las personas para alcanzar la paz, por así decirlo.

El autor Pozo Llingworth sostiene que: “... sea que deba resolver en equidad o en derecho, en ninguno de los dos modos, hace la labor de juez, por que no tiene el poder y autoridad para sancionar para exigir la comparecencia de un testigo...”. Con estas palabras resume la idea que los árbitros no poseen jurisdicción, entendida esta como la capacidad de juzgar y ejecutar lo

⁵ Caivano Roque, *El Arbitraje*. Buenos Aires, Ad-hoc, 2000 pág.: 52 y 53.

⁶ Caivano Roque, Ob. Cit. Consideran que los árbitros no son jueces sino particulares, es decir no son funcionarios públicos, que no administran justicia en nombre del Estado sino por voluntad de las partes, por ello debe ser sometido a su conocimiento derechos disponibles, naciendo un vínculo contractual, resuelto por medio del laudo que obliga a las partes que gozan de la protección jurídica por parte del Estado, el que concede una delegación a favor de un particular (árbitro) como un mandatario, que no tiene las características de un funcionario público.

⁷ Caivano Roque, Ob. Cit. entiende como La tesis opuesta a la citada considera que los árbitros ejercen una verdadera jurisdicción en la medida que el Estado como titular de esa jurisdicción, reconoce a los particulares ejercer las funciones mediante el arbitraje, quedando en segundo plano la voluntad de las partes. Es decir consideran al arbitraje como una delegación a favor de los particulares, por ello sus decisiones poseen el carácter de cosa juzgada y de un título ejecutorio, no son mandatos judiciales son verdaderos jueces cuyas resoluciones están revestidas de la misma fuerza que las sentencias de los magistrados del Poder Judicial.

⁸ Caivano Roque, Ob. Cit. manifiesta, Esta por su parte se sitúa en un punto intermedio, ya que reprocha a los primeros ya que no tienen en cuenta que es la ley que otorga al laudo su valor, y respecto de la segunda teoría de citada que para que proceda el arbitraje es necesario la existencia de la voluntad de las partes para solucionarlo.

juzgado, criterio que no comparto, ya que la ley faculta a los árbitros resolver de manera pacífica otorgándole ciertas atribuciones jurisdiccionales que nacen de las partes.

Con esto se puede establecer que el Estado no posee la jurisdicción de manera absoluta dejando de lado concepción que el Estado es el único proveedor de justicia ampliando el abanico que tienen los particulares para solucionar sus diferencias, convirtiéndose el arbitraje como una alternativa eficiente y diferente de la justicia tradicional.

Conceptualizando al arbitraje recojo las palabras de Benetti, que expresa:

"... El arbitraje, entonces, en la solución de un conflicto cuyo objeto sea transigible por medio de un Tribunal de arbitramento compuesto por particulares, quienes no tienen la investidura de jueces del Estado ni ninguna otra de carácter oficial, aunque si adquieren la primera para adelantar y fallar el proceso que se somete a su jurisdicción, mediante una decisión que se denomina laudo y que la ley equipara a una sentencia judicial, desplazando naturalmente a los jueces normales y ordinarios en el conocimiento de la cuestión..."⁹.

Analizado los antecedentes y naturaleza jurídica del arbitraje, en los próximos puntos abordaré sobre los diversos mecanismos y métodos que aplican los árbitros para resolver las controversias, cuando son puestas a su conocimiento.

3. El arbitraje en el Derecho Público.

El Derecho distingue dos grandes grupos de normas que se agrupan tradicionalmente según su ámbito de aplicación: Derecho Público y Derecho Privado. En términos generales, el Derecho Público se caracteriza por el ejercicio del poder que el Estado ostenta, mediante normas dirigidas a regular la organización, la actividad estatal, sus entes públicos y la relación de estos con los

⁹ Benetti Salgar Julio, *El arbitraje en el Derecho Colombiano*. Bogotá, Temis 2001, , Pág. 15.

particulares. Por otro lado y contrario al primero el Derecho Privado regula los derechos y relaciones entre particulares.

El marco normativo para que opere el arbitraje en el Derecho Público, se rige también por la Ley Arbitraje y Mediación,¹⁰ el Código de Procedimiento Civil, Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, y por los contratos celebrados entre el Estado y los particulares. Por su parte la Ley de Arbitraje y Mediación¹¹ se limita a regular el arbitraje en el ámbito contractual, y en las controversias susceptibles de transacción.

Entre las normas descritas mencionamos el Código de Procedimiento Civil, normativa que faculta a los procuradores acceder al arbitraje para el caso estatal normativa constante en los artículos 48, 384 y 499; el primer artículo aborda sobre los procuradores judiciales que necesitan autorización especial para lo siguiente “... 2 *comprometer el pleito en árbitros*”, por su parte el artículo 384 del mismo cuerpo normativo manifiesta “*no pueden desistir del juicio: 1. los que no pueden comprometer la causa en árbitros*”, y por último el artículo 499 dispone que dentro de la fase de ejecución se puede alegar el compromiso en árbitros siempre que sea posterior a la sentencia.

Como vemos estos preceptos abordan la plena factibilidad que posee las instituciones del Estado para comprometer al Estado a un arbitraje como alegarlo en el fase de ejecución de la sentencia, que no se contradice en nada con lo establecido en la Ley de Arbitraje y Mediación, siendo plenamente aplicable al Estado y sus entidades.

¹⁰ Si bien la Ley de Arbitraje y Mediación, es entendida como una norma jurídica aplicable principalmente al arbitraje en derecho privado, por dos disposiciones constantes en esta ley es aplicable al también al derecho público, como se verifica en los artículos 1 y 4.

¹¹ Ley de Arbitraje y Mediación, publicada en el Registro Oficial No. 145 de 4 de septiembre del 1997.

En el artículo 63 de la Ley de Modernización del Estado, Privatización y Prestación de Servicios por parte de la Iniciativa Privada,¹² consta la autorización a los representantes legales de las instituciones de Derecho Público para someterse a un arbitraje y remitiéndose también en forma expresa a los convenios internacionales vigentes; pero esta disposición se encuentra parcialmente modificada por la Ley de Arbitraje y Mediación en su artículo 4 en la medida que permite celebrar un procedimiento arbitral una vez surgida la controversia, previo informe favorable del Procurador General del Estado.

Respecto del procedimiento arbitral internacional entre Estados, mediante Registro Oficial No. 219 de 19 de diciembre del 1997, la Ley de Promoción y Garantía de las Inversiones, posterior a la Ley de Arbitraje y Mediación, manifiesta que el arbitraje internacional quedará reglado por tratados convenciones o protocolos suscritos por el Ecuador, la Ley de Promoción y Garantía de las Inversiones amplía su alcance para someter al Estado a procedimientos arbitrales acordados en los convenios bilaterales o multilaterales firmados o ratificados por el país, que se susciten con los inversionistas por la aplicación de la ley descrita.¹³

Como otros procedimientos arbitrales establecidos en diversos cuerpos legales, se encuentran constantes en:

- Ley de Régimen del Sector Eléctrico¹⁴, en las controversias generadas entre generadores, transmisores, distribuidores, consumidores, con motivo del suministro de energía y la concesión eléctrica.

¹² Ley de Modernización del Estado Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993.

¹³ Se debe tener presente que la aplicación imperativa del artículo 42 de la Ley de Arbitraje y Mediación, manifiesta que los convenios arbitrales de carácter internacional -en este caso sobre inversiones- necesitan el informe favorable del Procurador General del Estado.

¹⁴ Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Suplemento Registro Oficial No. 43 de 10 de octubre de 1996.

- Ley de Propiedad Intelectual¹⁵, que autoriza a la celebración del arbitraje para toda controversia en materia de propiedad intelectual.

En lo que respecta a la normativa constitucional vigente en el país, el artículo 191 de la Constitución Política de la República, aborda sobre la potestad judicial y reconoce al arbitraje, la mediación y otros procedimientos alternativos para la resolución del conflictos, siempre que estos procedan con sujeción a la ley; a esto debemos sumar que la Constitución exige que en su artículo 119 que los funcionarios públicos solo pueden ejercer atribuciones que se encuentran descritas por la Ley , esta atribución es importante destacarla en la medida que obliga a todo funcionario público, a sujetarse exclusivamente a lo que la ley manda, prohíbe o permite actuando de acuerdo a la normativa descrita en el campo del Derecho Público.

4. La Libertad Contractual.

He creído conveniente abordar sobre la libertad contractual, para poder comprender como el Estado al ser un ente público procede a la suscripción de contratos para con los particulares; por demás esta explicar la esencia de la relación contractual la cual nace de un convenio por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa, y en este caso en particular obligándose recíprocamente, creándose una relación Estado-particular.

El Estado como lo faculta la legislación,¹⁶ es legalmente capaz para la suscripción de los contratos celebrados con un particular o una empresa, cuyo objeto primordial esta en la ejecución de obras o servicios públicos que nace de la necesidad de la administración para satisfacción del bien común.

¹⁵ Ley de Propiedad Intelectual publicada en el Registro Oficial No. 320 de 19 de mayo de 1998.

Como lo vimos en el punto anterior, para la elaboración de contratos en las instituciones públicas nace de la libertad que posee el Estado en ejercicio de su soberanía para consentir en un procedimiento arbitral, así de la plena facultad concedida por el artículo 63 de la Ley de Modernización del Estado, Privatización y Prestación de Servicios por parte de la Iniciativa Privada para someterse al arbitraje siempre que se establezca en el respectivo contrato, manifiesta claramente la libertad que posee el Estado para la celebración de contratos con el particular y establecer dentro de estos una cláusula arbitral de tipo obligatoria.

Es por ello que al surgir una controversia entre la administración y el administrado, se encuentra abierta la posibilidad para optar como mecanismo alternativo o de manera obligatoria por un procedimiento arbitral, el mismo que se encuentra previsto en el respectivo contrato y que fueron las partes las que consintieron como mecanismo de solucionar su controversia por particulares¹⁷. Frente a lo descrito no existe inconveniente ingresar al Estado en un proceso arbitral en la medida que la ley y la Constitución faculta hacerlo, estando plenamente reconocido como un medio alternativo de solucionar los conflictos surgidos de los contratos administrativos, por medio de una cláusula compromisoria, configurándose la libertad contractual que cualquier entidad pública puede optar para un mejor advenimiento de soluciones causadas en la aplicación de la controversias y como un medio de solucionarlas.

5. Otros medios alternativos de solución de conflictos tributarios.

La necesidad de descongestionar la administración de justicia ha permitido que surjan nuevos métodos de solución de conflictos, dejando atrás la concepción de que el Estado por

¹⁶ Ley de Contratación Pública. R.O. 272 de 22 de febrero del 2001.

¹⁷ Si bien en la suscripción de un contrato las partes están de acuerdo en su contenido y se encuentran en plena libertad para modificarlo, en el caso de contratos administrativos, la libertad del contratante se reduce a aceptarla íntegramente su contenido.

medio del poder judicial es el único capaz de dirimir las controversias que pueden surgir entre particulares y entre estos con el propio Estado; tanto es así que surgen varios métodos alternativos de solución de conflictos como una herramienta para procurar descongestionar los juzgados y facilitar a los jueces su labor.

Por lo general, las partes en un conflicto descartan o encuentran un arreglo a su diferendo por medio de un acuerdo conciliatorio o una transacción o por haber optado por un arbitraje, objeto del presente trabajo de investigación.

Respecto de la mediación como método alternativo, considerado doctrinalmente como un mecanismo de autocomposición opera por medio de la voluntad de las partes, encontrándose implícito el reconocimiento y aceptación por una de ellas sea de manera parcial o total de los derechos reclamados por la otra. En este caso el mediador constituye la persona que lo preside; la solución que es aportada por los participantes, eso si ayudado por el conciliador, debiendo recordar que en nuestra legislación se concibe a la conciliación extra judicial y la mediación como sinónimos.¹⁸

La mediación para que opere debe actuar de manera previa o alternativa a la vía judicial, en todos los casos el asunto controvertido debe necesariamente ser transigible para que sea objeto de una mediación, por ello es común en el procedimiento judicial el encontrar dentro de la legislación procesal la conciliación.

La amigable composición es otro de los métodos alternativos conocidos para solucionar los conflictos surgidos, entendido como "... un mecanismo de solución de conflictos por medio del

cual dos o mas particulares delegan en un tercero denominado amigable componedor, la facultad de precisar con fuerza vinculante para ellas (...) el cumplimiento de un negocio jurídico...”¹⁹.

Este método procede de la misma forma que el arbitraje en cuanto es necesario que la persona jurídica pública o privada posea la capacidad de transigir, siempre que exista un convenio, por acuerdo de las partes, o cuando un juez lo disponga sea de oficio o a petición de parte; respecto de los efectos de esta transacción siempre que sea total posee los efectos de cosa juzgada, procediendo en el mismo sentido que una sentencia de última instancia, sino ha existido un acuerdo parcial o no se llegó a ningún acuerdo se hará constar por medio de un Acta.

Entre las otras vías alternativas poco conocidas como mecanismos para solucionar los conflictos, se destaca lo expresado por Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros, quienes manifiestan que “... en materia tributaria han tenido aplicación y acogida en algunos países (...) a manera de ejemplo el llamado *Concell Tributari* aplicado en la ciudad de Barcelona ...”²⁰.

Este órgano emite un dictamen técnico como una manifestación del criterio de la administración y suele concretarse en problemas que se encuentran dirigidos a una determinación de la base gravable, dejando de lado problemas nacientes entre la relación estrictamente jurídica entre sujeto pasivo y activo.

¹⁸ Esta disposición se encuentra establecida en el artículo 55 de la Ley de Arbitraje y Mediación, publicada en el Registro Oficial No. 145 de 4 de septiembre de 1997.

¹⁹ Ob. Cit., pág. 577.

²⁰ Es un órgano de carácter consultivo, que en la práctica ha merecido la aceptación de las autoridades de la localidad española, produciendo un ahorro en tiempo y dinero. José Vicente Troya, en su documento *Tributación y Arbitraje Internacional* cita a Ten Pujol quien lo asimila como a un sistema de arbitraje de ámbito local, con dictámenes de tipo perceptivos y no vinculantes, caracterizándose por la ausencia formalidades con un alcance mas amplio, con un enfoque mas cercano a la pericia enfocado mas a determinar posibles problemas que surgen relacionados con la determinación realizada por parte de la administración.

Como otra propuesta adicional para solucionar de manera alternativa los conflictos encontramos a la absolución de consultas²¹, criterio que no lo comparto en la medida que el consultante lo hace ejerciendo su derecho para conocer el espíritu de la norma, su esencia, mas no lo hace por encontrar o sugerir puntos de vista entre el contribuyente y la administración la cual puede parcializar su absolución. Este tipo de mecanismo lo encontramos en nuestra legislación en su artículo 135 y siguientes de la Codificación del Código Tributario.

6. El Arbitraje Tributario Interno e Internacional.

Entre las principales razones sobre la necesidad de implantar el arbitraje en materia tributaria así como otros medios alternativos de solución de conflictos, radica en el significativo número de casos en la fase administrativa y contenciosa, lo que acarrea una excesiva recarga de trabajo que imposibilita resolverlos en corto tiempo.

En este sentido es importante tener en cuenta en qué momento o etapa se puede aplicar el arbitraje, sea en la fase determinativa, liquidación o con posterioridad a ellas, también se ha argumentado un arbitraje como mecanismo de prevenir controversias, o cuando ésta ya sea ha producido, es aquí donde el arbitraje interno nace como una forma de alternativa de solución de conflictos, ampliando la gama de acciones que el administrado puede plantear ante la administración.

Pero como es de suponerse, el arbitraje tributario internacional difiere sustancialmente del que se aplica en el ámbito interno, en el primer caso el arbitraje se encuentra presente como mecanismo

²¹ Sobre lo dicho en las administraciones tributarias de España y Holanda aceptan como un mecanismo alternativo la consulta como una forma de prevención a posibles controversias Troya José Vicente, *Tributación y Arbitraje Internacional*, inédito, Pág. 14.

común para solucionar controversias entre Estados, organismos internacionales, empresas e individuos, a diferencia del arbitraje interno que nace como medio de solucionar las controversias entre el contribuyente y el Estado como acreedor del tributo, método que pone en el tapete de discusión los principios de legalidad y de indisponibilidad en materia tributaria, temas que abordaré en el próximo apartado de manera mas detallada.

Es importante destacar lo manifestado por José Vicente Troya que expresa: “En Ecuador de modo similar a lo que ocurre con otros países que observan los lineamientos del Modelo de Código Tributario para América Latina prepondera el sistema de la auto declaración tributaria. Los impuestos internos que representan con largueza mas del 90% de los recursos tributarios de la caja estatal...”²². Esto lleva a una gran cantidad de falencias y errores en la declaración, así como pagos realizados de manera excesiva o indebida incrementándose la litigiosidad.

Por ello y frente a la necesidad de los contribuyentes de obtener de manera mas rápida solución a sus pretensiones, surgen nuevas corrientes que buscan facilitar la solución de conflictos Estado-contribuyente; es ahí donde surgen mecanismos alternativos descritos en el punto anterior; pero el arbitraje es más conocido para resolver los problemas en el ámbito internacional.

Así en el campo internacional, entre las partes involucradas podemos encontrar a los Estados, los organismos internacionales, las empresas e individuos.

J.G. Merrills, citado por J.V. Troya en su trabajo “Tributación y Arbitraje Internacional” manifiesta que:

²² Troya José Vicente, *Tributación y Arbitraje Internacional*, Quito, inédito, Pág. 14.

*"... El arreglo pacífico de las controversias de índole internacional se efectúa a través de cinco métodos fundamentales: la negociación, la mediación, la indagación, la conciliación y el arbitraje (...) a juicio de este autor se entiende que existe una disputa o controversia de índole internacional cuando se confrontan gobiernos, personas jurídicas públicas y privadas o individuos que se encuentran en diferentes partes del mundo"*²³.

Por otro lado se debe destacar que el arbitraje tributario internacional dirigido principalmente para solucionar discrepancias provenientes de los convenios para evitar la doble tributación, en el cual no existe cuestionamientos sobre la perturbación de los principios tributarios puesto que es un problema que afecta al particular por existir duplicidad de contribución respecto del mismo tributo y hecho generador no afecta al Estado, y mas bien forman parte de su normativa ya que sus Constituciones lo permiten²⁴.

7. Los Principios Tributarios.

En si la palabra principio aborda una amplia gama de significados que hacen referencia a una locución latina denominada "al comienzo en un principio, en la iniciación ."²⁵. Partiendo de esta definición arribamos a la conceptualización de la palabra principios tributarios, entendida como aquella que enmarca el inicio, del cual parte las ideas en base de la cual se basa el sistema tributario vigente y que sirve de pilar básico para creación y cumplimiento del sistema tributario del país.

Es así, que entre los principales principios tributarios encontramos el de Reserva de Ley, Indisponibilidad y el Principio de Igualdad.

²³ Autor citado por J.V. Troya; J.G. Merrills, *Internacional Dispute settlement*, Second Edición, Grotius Publications, Cambridge University Press, 1996.

²⁴ El artículo. 163 de la Constitución manifiesta "Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía".

²⁵ Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Buenos Aires Tomo IV., Heliasta, 1997.

7.1. El Principio de Reserva de Ley.

En la esfera actual del Derecho, el tributo nace por el acaecimiento de un hecho previsto en la norma que se convierte en un mandamiento de carácter general, abstracto y coercitivo en la medida que es dictado de manera unilateral por parte del Estado. Implícitamente lleva consigo el principio "*nullum tributum sine lege*", no hay tributo sin ley. Por ello se ha discutido la aplicabilidad de los métodos alternativos de autocomposición²⁶ en los conflictos de carácter tributario.

El principio de legalidad como el principio de reserva de ley son iguales, en cuanto los dos en esencia respaldan que toda disposición tributaria se encuentre protegida por una ley; pero con ligeras distinciones en cuanto la reserva de ley, busca que las relaciones entre la ley y las demás disposiciones jurídicas inferiores deben mantener una armonía,²⁷ en tanto el principio de legalidad que busca un respaldo legal para la actuación de la administración.

Se debe tomar en cuenta que el principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede establecer directivas generales sino que aquellas deben mantener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, (hecho imponible, sujetos pasivos, sujeto activo y elementos necesarios para la fijación de la cuantía del tributo, siendo aplicable a todos los tributos).²⁸

La teoría clásica expuesta por Valdez Costa sostiene:

"... la Ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación (...) según esta teoría los elementos reservados a la ley son el presupuesto de hecho con su componente

²⁶ Como lo hemos visto los métodos mas conocidos como los primeros dentro del ámbito tributario la conciliación y transacción.
²⁷ Esta disposición se encuentra constante en nuestra legislación tributaria en su artículo 3 de la Codificación del Código Tributario. Que expresa "Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

²⁸ Villegas Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984 Pág.: 180.

objetivo (integrado por el aspecto material, definición del hecho y su ubicación en el tiempo y el espacio) y el componente subjetivo, que determina cuales son las personas obligada. Sin olvidar que la cuantía de la ley debe fijar también los elementos necesarios para fijar los elementos necesarios para el cálculo eliminando así la discrecionalidad, con esto no se debe exigir que la ley contenga todos los elementos del tributo limitándose únicamente a la simple creación siendo común las expresiones con arreglo a la Ley, o en base a ley".²⁹

En este sentido, nuestra legislación tributaria ha acogido este criterio doctrinario, Massannet concluye que la ley tributaria deja de lado toda voluntad que las partes deseen darla, como se expresa dentro de una relación entre particulares, circunstancia por la cual no puede decidirse si se realiza o no un determinado supuesto de hecho, para lo cual la voluntad de hacer o no del particular no se lo considera.

En consecuencia el principio de legalidad respalda el cumplimiento de la ley tributaria de manera inexorable en cuanto el particular no puede decidir si cumple o no un determinado hecho previsto en la ley³⁰ a partir del cual asumirá todas las consecuencias que implique su cumplimiento.

Complementando la idea de legalidad, Mauricio Plazas y Mauricio Perdomo señalan que: "... por considerar que la obligación tributaria, como obligación ex lege, vincula directamente, y desde la propia ley, al contribuyente y a la Administración Tributaria..."³¹; es decir que la administración no puede dejar de lado los supuestos de hecho y derecho previstos en la Ley Tributaria, esto trae como consecuencia que no procede los convenios o acuerdos que se pudiera realizar con el contribuyente.

²⁹ Valdez Costa Ramón, *Instituciones del Derecho Tributario*, Ed. Depalma 1996 Buenos Aires Pág.: 397.

³⁰ Esta Ley debe estar acorde para que sea creado por un acto que tenga jerarquía de Ley emitidos por todo un procedimiento legislativo; ley y procedimiento que debe estar ajustada a las normas y principios establecidos, por medio del cual se descarta la creación de normativa por vía administrativa como lo encontramos en el artículo 141 de la Constitución de la República del Ecuador.

El principio de legalidad se perfila como una clara manifestación del principio de seguridad, ya que la legalidad encarna la seguridad jurídica; en ese sentido Rubén Asorey expresa que: “La seguridad y certeza se convierten en el contenido del principio de legalidad, permitiendo consolidar el afianzamiento de la necesidad de atribuir certeza y justicia al contenido de la propia ley.”³² Por lo cual se puede decir que la esencia de estos dos principios descritos por Asorey radica en la seguridad que debe nacer de la ley, limitando los excesos en que puede incurrir el Estado en sus funciones, que atenta contra el principio de legalidad.

Es importante tener presente que el acto de determinación tributaria realizada por parte de la administración, se lo practica en una aplicación exacta de la normativa (como una manifestación de la actividad reglada); por lo cual la administración tributaria esta llamada únicamente a su cumplimiento como lo establece el artículo 119 de la Constitución Política de la República; esto se encuentra íntimamente relacionado con la idea de “*Imperium*” que el Estado ostenta como sujeto activo, frente al contribuyente como sujeto pasivo de la relación tributaria.

El principio de legalidad debe extenderse en su ámbito dentro de las leyes orgánicas y ordinarias establecidas, en subordinación de los requisitos constitucionales de creación normativa de los Estados; manteniendo así el control constitucional y la estabilidad y seguridad jurídica.

Ahora es frecuente que las administraciones tributarias puedan confundir y en ocasiones lo hacen entre “el ser” y “el deber ser”. Este particular es también respaldado por Mauricio Plazas Vega

³¹ Plazas y Perdomo, *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en materia Tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, XXVII Jornadas de Derecho Tributario Colombiano, 2001, Pág. 581.

³² Azorey Rubén, *El principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario*, recopilación realizada en por Eusebio González García, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1989.

cuando expresa que: “se razona mal cuando se confunde lo que el derecho dispone con lo que las autoridades creen que dispone”³³.

Esto conlleva a conflictos entre el administrador y administrado, que se refleja en la incertidumbre³⁴ que atraviesa el contribuyente cuando no conoce a ciencia cierta como será cuantificada la obligación tributaria, que a la postre lleva a un conflicto, y una eventual contienda judicial.

La posibilidad que tanto el administrado como el ente receptor de tributos sustituyan la obligatoriedad de la norma tributaria, lleva una de las críticas del arbitraje como método alternativos de solución de conflictos, en cuanto dejan de lado la actividad reglada del Derecho Tributario. A primera vista el concebir que la Administración Tributaria permita acuerdos entre la administración y el contribuyente acarrea una aplicación alejada del derecho y de los principios con los cuales se maneja el Derecho Público y Tributario; para dar paso a una ilegalidad en perjuicio del propio administrado, vulnerando el principio de reserva de ley.

7.2. El Principio de Indisponibilidad de la Normas Tributarias.

La base de este principio radica en que la “transacción tributaria” no es viable en la medida que supone la disposición del crédito; es decir, la obligatoriedad del crédito tributario no es susceptible de poner a disposición del contribuyente para que este considere su pago o no negándose toda posibilidad de dar cabida a un acuerdo entre la administración y el contribuyente.

³³ Plazas Vega Mauricio, *El arbitramento y los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en materia Tributaria y su aplicación en Colombia*, Ponencia Nacional para el Congreso de Caserta septiembre del 2002.

³⁴ Esta incertidumbre se encuentra manifestada por la errada interpretación de carácter extensivo o restrictivo de la norma, arribando a una interpretación alejada de la realidad en perjuicio del contribuyente.

El tributo que es de carácter indisponible, posterior ha un proceso de liquidación, donde la obligación se encuentra plenamente determinada existiendo la única obligación que sería la de su pago, existiendo únicamente su obligatorio cumplimiento. Por ello se dice que “la potestad de imposición es indisponible, irrenunciable imprescriptible...”³⁵.

Todo esto dentro del marco del principio “*ex lege*” explicado en el anterior punto; considerando que toda la normativa manifestada dentro de los códigos y leyes que rigen tanto los tributos de carácter interno como al comercio exterior, tipifican la obligación tributaria como una expresión del principio de legalidad.

Esta indisponibilidad del crédito tributario se manifiesta en la tipicidad de las normas tributarias, excluyendo la discrecionalidad que pueda tener la administración tributaria frente a un hecho generador de un tributo, la indisponibilidad va encaminada a la negativa que un tributo pueda ser sujeto de negociación, por ello la norma legal impide toda intención de transacción o disposición de los mismos. Con este criterio Berli, manifiesta que: “... el impuesto es de naturaleza indisponible³⁶ y no puede ser objeto de un contrato de género una transacción de especie...”³⁷.

Pero ocurre que algunos funcionarios desconocen o aplican indebidamente una norma, confundiendo lo que el derecho dispone con lo que cree que dispone, violando los principios tributarios descritos sin necesidad que el servidor público consienta o lo realice de mala fe.

³⁵ Rosembuj Tulio, *La transacción Tributaria*. Buenos Aires. Instituto de las Finanzas Públicas Argentinas, 2001, pág. 86.

³⁶ Respecto de la palabra *indisponibilidad* se la concibe cuando existe asuntos relativos al estado civil, derechos sobre los incapaces, o el orden público, la soberanía nacional y por supuesto los créditos tributarios y en general los actos administrativos que comprometen el orden jurídico y el ejercicio del poder público.

³⁷ Berli es una autor citada en la obra de Plazas de Perdomo en su obra *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria*, pág. 589.

7.3. El Principio de Igualdad.

El principio de igualdad ante la ley, ampliamente conocido en todas las ramas del Derecho, es distinto y tiene sus características propias en el Derecho Tributario. De manera genérica, es entendido como el establecimiento de un igual trato e iguales oportunidades en cuanto a derechos y obligaciones según su patrimonio, es decir, existe igualdad de la base del impuesto y respecto de las cargas tributarias.

Entendido que nace de la concepción de justicia humana guiado por lineamientos de proporcionalidad, armonía, justicia, imparcialidad, e inspirado en la disposición constitucional,³⁸ desea alcanzar que todos se encuentren en un mismo nivel en una condición de simetría y equidad.

Al respecto, Flores Zavala manifiesta que: "Con la expresión proporción y equidad solo se busca la justicia y la generalidad de impuestos (...) Requiere la relación de dos principios el de generalidad y el de uniformidad, (...) el principio de generalidad significa que los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto, (...) el principio de uniformidad significa el obtener en tal forma que represente para los que deban contribuir a los gastos públicos igual sacrificio..."³⁹.

En lo referente a la concepción de igualdad tributaria propiamente, se torna indispensable para el mantenimiento de los gastos que incurre la administración, por ello debe ser repartido de manera

³⁸ Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: 3. La igualdad ante la ley. Todas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación en razón de nacimiento, edad, sexo, etnia, color, origen social, idioma; religión, filiación política, posición económica, orientación sexual; estado de salud, discapacidad, o diferencia de cualquier otra índole

³⁹ Valdez Costa Ramón, *Instituciones del Derecho Tributario*, Buenos Aires, De palma, 1996 Pág. 384.

igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades, de tal suerte que no es una igualdad absoluta sino proporcional a su capacidad⁴⁰.

Con esto verificamos dos concepciones intrínsecas del principio de igualdad, dentro de los cuales se resume: Que todos debemos contribuir con los gastos con un igual sacrificio; es decir, se maneja proporcional en virtud de su situación, como plena manifestación de la igualdad considerando la proporcionalidad y equidad.

Esta igualdad se entiende dirigida, tanto en impuestos directos como indirectos, por ello el concepto de proporcionalidad⁴¹ y progresividad, equivale a la capacidad contributiva; y la equidad como componente al principio de igualdad⁴² como plena manifestación de la justicia tributaria. Estos dos principios deben estar siempre presentes y el legislador debe propender aplicación para el sostenimiento del gasto público.

Ya en la práctica, el principio de igualdad, debe mantener la misma proporción dentro de las distintas situaciones, para no incurrir en una discriminación e inaplicación del mismo; que lleve a una inconstitucionalidad de los impuestos directos e impuestos indirectos. Cabe destacar que este último ha tenido gran expansión superando su recaudación y expectativas de ingresos a los impuestos de mayor recaudación como es el impuesto a la renta y al patrimonio; por ello el principio de igualdad entendiendo su dualidad no desea alcanzar una contribución pareja, sino verificar cada una de las situaciones en todo el sistema tributario, y como lo manifiesta Valdez

⁴⁰ Este principio va de la mano con el principio de proporcional que exige que las contribuciones de los habitantes sea en proporción en relación a su capacidad contributiva.

⁴¹ Así Giziotli citado por Valdez Costa Ob. Cit. Pág. 293; manifiesta: "La capacidad contributiva es la causa del impuesto, en este sentido: los gastos públicos producen servicios que aumentan la capacidad contributiva del ciudadano..."

⁴² Igualdad de derechos, se entiende: a) Igualdad ante la Ley, b) Igualdad de situaciones; en virtud de lo cual estas dos situaciones deben ser consideradas dentro de la normativa tributaria.

Costa, el principio de igualdad busca reducir la desigualdad, igualdad que jamás debe entenderse como una igualdad matemática porque ahí se estaría desligando de la progresividad.

8. La Transacción como esencia del Arbitraje.

La transacción es un modo de extinguir las obligaciones como lo manifiesta el artículo 1610 No. 4 del Código Civil. Su definición legal la encontramos en el artículo 2372, al expresar que: “La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente o precaven un litigio eventual.”

Comúnmente se lo ha concebido como una renuncia de derecho o derechos; o como el reconocimiento de un derecho o una situación jurídica que lleva a un acuerdo sobre la situaciones de dos tipos: declarativa, es decir declaran un derecho; o constitutivas, que nace un derecho.

Villalba manifiesta que la transacción como un contrato posee las siguientes características:

“Consensual, bilateral, oneroso, generalmente conmutativo; excepcionalmente aleatorio, principal nominado, intuito persona, características que se perfeccionan únicamente por el consentimiento de las partes (...) consentimiento que no debe estar influido por los vicios del consentimiento u obtenido por hechos de dolo o violencia La transacción supone reciprocidad de concesiones o de sacrificios por parte de cada uno de los contratantes. Esta es la circunstancia que distingue a la transacción de la simple renuncia de un derecho de remisión de deuda del desistimiento que es unilateral”⁴³.

Conocidos es por todos que los tributos son una de las fuentes de financiamiento del Estado, y que ser sujeto de transacción lleva a pensar en la misma pregunta que se hace Tulio Rosembuj, “¿Puede transigirse sobre la deuda tributaria?”⁴⁴.

⁴³ Villalba Vladimiro, *La transacción dentro del Proceso de Conciliación*, Ed. Desconocido, pág. 28.

Para comprender esta situación, debemos tener siempre presente que el impuesto al ser una manifestación de orden público, el contribuyente no puede ser dispensado de su pago, razón por la cual la administración tributaria debe tutelar la indisponibilidad.

Como una manifestación cultural del no enfrentamiento o manifestación de afán a colaborar con las iniciativas fiscales del Estado ha surgido en la actualidad la transacción; que no debe entenderse como una simple técnica, sino como una nueva forma de recomposición entre Estado y contribuyente, y como plena manifestación de un método alternativo de solución de conflictos diferente al procedimiento judicial. Se entendería entonces que la transacción, es la esencia de un método de consenso.

En nuestro país un ejemplo de transacción fue la estimación objetiva global a partir de año 1993 y fue derogado a partir de la expedición del Código Tributario en el año de 1975.⁴⁵ De carácter extraordinario encaminada a las personas naturales y jurídicas sin un registro sobre el monto ingresos o egresos, donde se trataba de una verdadera negociación para aquellos contribuyentes que no llevan un registro contable que eran evaluados por una junta mixta integrada por el contribuyente y la administración que efectuaban determinaciones tributarias. Siendo aplicable a todo tipo de tributos excepto los aduaneros.

Retornado al tema, para que opere una transacción, debe hacerse referencia únicamente asuntos de hecho, es decir cuestiones que tengan estrecha relación con la aplicación de la norma tributaria y de cómo cumplir la disposición legal contenida en las normas; dejando de lado toda

⁴⁴ Rosembuj Tulio, *La Transacción Tributaria*, Buenos Aires, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2001, pág. 59.

⁴⁵ Solo en 1993 se lo restituyó nuevamente ante la falta de una eficaz determinación de la Administración Tributaria, pero su vigencia fue de 3 años.

intención el discutir la aplicación de una norma, situación que de ocurrir llevaría una total renuncia de principios y de facultades implícitas de la administración tributaria.

Como ejemplos claros sobre la aplicación de la transacción encontramos el Concordato, el mismo que es practicado en Italia, radica en un acuerdo entre la administración y el contribuyente, este último se adhiere a la liquidación practicada por la administración, su esencia jurídica radica en un contrato que está rígido a prevenir y resolver cuestiones relacionadas con la determinación por parte de la administración.

Rosembuj expresa "... el concordato tributario se configura como un acto de liquidación, en el marco de la actividad discrecional, propia técnica, de la Administración que es el fruto de un acuerdo transaccional sobre la cuantía del tributo, o, mejor dicho la concreta deuda tributaria exigible, y que solo versa sobre cuestiones de hecho o sobre juicios de hecho."⁴⁶

Citando como situaciones similares de transacción en el campo tributario tenemos una figura descrita por Tulio Rosembuj denominada *determinación consensual* que consiste en un acto administrativo que es consecuencia de un acuerdo amistoso que evita en un futuro la impugnación contra la determinación practicada; esta determinación en el fondo es una actividad que en esencia demuestra la plena facultad discrecional que posee como sujeto activo del tributo para realizar un acuerdo transaccional sobre la cuantía del tributo.

Otros ejemplos de transacción son la aquiescencia,⁴⁷ el compromiso de oferta,⁴⁸ el aplazamiento de pago,⁴⁹ etc. Un punto que considero importante de destacarlo dentro de la transacción es el

⁴⁶ Rosembuj Tulio, *La Transacción Tributaria*, Buenos Aires, Instituto de Estudios de las finanzas Públicas Argentinas, 2001, - Argentina.

⁴⁷ Citado por Tulio Rosembuj Ob. Cit. Pág.: 99, Como una forma de reducción de sanciones.

denominado acuerdo conclusivo citado por Tulio Rosumbuj, acuerdo que considero se fundamenta en una transacción entre la administración y el contribuyente que extinguen la deuda tributaria de manera definitiva en base a concesiones recíprocas.

Todos estos métodos transnacionales no deben entenderse y no significan que en el futuro una práctica conciliadora entre el contribuyente y el Estado, y devendría en una eliminación de los litigios en las áreas administrativas o contenciosas, sino que mas bien se convierta en una salida a un posible conflicto que dure algunos años. Se debe entender es que el acuerdo o transacción, para que proceda es necesario que exista un mínimo de concesiones reciprocas, cuya esencia se basaría en el acuerdo establecido en la materia civil.

Pero en este etapa, nos viene la pregunta sobre que cuestiones puede el Estado o sus instituciones públicas someter al arbitraje; la respuesta podría ser compleja y tal vez de difícil responder pero para ello debemos tener presente lo constante en el artículo 1 de la Ley de Arbitraje y Mediación, que manifiesta que es capaz de someterse a un arbitraje las controversias susceptibles de transacción aquí no se puede aplicar las limitaciones establecidas en el Código Civil que describe que hechos no son susceptibles ser transados, en cuanto estos regulan las relaciones entre particulares y no entre Estado y contribuyente como ocurre en el presente caso es decir nos encontramos frente a una transacción de diferente contenido.

Esta disponibilidad se caracteriza por darse en pleno uso del ejercicio de la potestad Estatal, potestad que puede llevar a que la obligación tributaria en un momento determinado ingrese a ser disponible, renunciable y prescriptible, por ello la administración puede disponer libremente de

⁴⁸ Citado por Tulio Rosembuj Ob. Cit pág.: 100, Como una oferta de pago de cualquier clase de impuestos así como intereses y sanciones.

⁴⁹ Ob. Cit pág.: 100.

los medios dentro del ámbito de su potestad. Esto debe nacer como producto de los actos de consenso, que por medio de una Ley regule la discrecionalidad en un futuro para lograr así una mayor contribución fiscal produciéndose manera mas efectiva el cobro de las deudas tributarias, sin dejar de lado la sanciones que puede esta hacerla al contribuyente que las infrinja.

Con todo lo expuesto se puede decir que en el momento que la obligación tributaria es sujeta de transacción provocaría un cambio dentro de la concepción tributaria como principio "*ex lege*," por un criterio de aplicación legal donde prime el consenso antes que la aplicación de las normas tributarias; dejando de lado la total indisponibilidad del crédito tributario en cuanto se entiende que existiría una disposición de las contribuciones como lo haría un particular, esto no implica redefinir las concepciones descritas sobre los principios constitucionales descritos como lo veremos en el Capítulo II del presente trabajo.

9. El papel del Procurador General del Estado.

Al considerar la transacción como un elemento indispensable para que cada una de las partes puedan otorgar concesiones respecto de los puntos en litigio al ser el Procurador General del Estado, el representante judicial del Estado, le corresponde tanto el patrocinio y asesoramiento de los distintas entidades del Sector Público. Razón por la cual, entre las funciones del Procurador General del Estado capituladas en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Procuraduría del General de Estado⁵⁰ se encuentra el ejercer el patrocinio legal.

Por ello, el Procurador, dentro del ejercicio del patrocinio se encuentra plenamente facultado para: supervisar los procedimientos judiciales y administrativos; transigir y desistir de un pleito,

⁵⁰ Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004.

previo informe favorable del Procurador o su Asesor Jurídico, siempre que dicha controversia sea superior a los veinte mil dólares americanos⁵¹.

En este sentido es importante recalcar que el Estado al poseer un representante judicial como lo es el Procurador, debe velar por una eficaz defensa de los procesos, y tiene la obligación de analizar todos los puntos en derecho sobre la factibilidad o no que el Estado por medio de sus instituciones intervengan en un proceso arbitral; que se convertiría en el primer paso para acceder a un arbitraje en materia tributaria, en cuanto el Procurador debe informar jurídicamente sobre la Procedencia o no de un arbitraje estatal .

En la actualidad considero importante en razón de lo expuesto en el Artículo 11 de la Ley Orgánica de la Procuraduría que faculta a las entidades y organismos del sector público el someterse al arbitraje y la mediación de conformidad a la Ley de Arbitraje y Mediación; como recordaremos esta ley manifiesta que puede ser sujeto de un arbitraje toda situación que sea sujeto de transacción y que no se encuentre prohibido; razón por la cual la Procuraduría General del Estado cumple un papel importante en cuanto autoriza como procedente el arbitraje, siendo el primer escollo que debe superar para proceder a un arbitraje público.

Por lo relatado, si bien la el Procurador General del Estado es el encargado de autorizar una controversia para pueda ser sujeto de arbitraje siempre que su cuantía superior a los veinte mil dólares, es este cuerpo legal nos remite a la Ley de Arbitraje y Mediación para su aplicación.

Entonces como lo hemos visto, principalmente en los últimos puntos del presente capítulo sería necesario una reforma normativa por modifique la legislación vigente en materia tributaria para

⁵¹ Literales a, b y c del artículo 3; literales c y f del artículo 5 de la Codificación de la Ley Orgánica de la Procuraduría General

que cumpla los requisitos legales exigidos para proceder al arbitraje tributario interno, que en primera instancia debe ser aprobado por el Procurador General del Estado como lo veremos en el próximo capítulo.

Capítulo II

Perspectivas de aplicación del arbitraje en el país

1. Falta de una prohibición constitucional y legal expresa.

Como lo hemos descrito en el capítulo anterior, el método que se perfila como el más procedente para ser aplicado como un procedimiento alternativo de solución de controversias en el campo tributario es el arbitraje; por lo cual, para analizar las perspectivas en su aplicación es importante verificar si nuestra legislación permite implementarlo como un mecanismo apto para resolver los conflictos suscitados entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Como punto de partida del presente análisis, el artículo 256⁵² de la Constitución Política de la República, aborda los principios que rigen la materia tributaria, evidenciando el de igualdad, proporcionalidad y generalidad; sumado al principio de reserva de ley que se encuentra descrito de manera expresa en el artículo 257⁵³. Este artículo es el único que describe el principio de legalidad de una manera no tan absoluta determinando con cierta claridad que el Estado puede establecer, modificar o extinguir los tributos por medio de una ley.

Ningún otro artículo exige que la resolución de conflictos tributarios deba ceñirse exclusivamente a jueces, ni excluye la práctica de un arbitraje en esta materia (teniendo presente que el arbitraje es un mecanismo alternativo de resolución de conflictos); esto en concordancia

⁵² Este artículo manifiesta: "El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general". Publicado en el Registro Oficial No. 1 de fecha 11 de agosto de 1998.

⁵³ Este Artículo manifiesta de manera textual "Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, o extinguir los tributos. No se dictaran leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se regularán de acuerdo a la ley..." en concordancia con lo establecido por el artículo 141 numeral 7.

con lo establecido en los artículos 141 numeral 7⁵⁴; inciso segundo del artículo 228⁵⁵ y ultimo inciso del artículo 257⁵⁶ de la Constitución Política de la República.

Frente a lo expuesto, debo destacar en la Carta Magna, los principios de indisponibilidad de la norma tributaria y el de igualdad descritos en la primera parte de este trabajo no son considerados dentro de este cuerpo normativo; todo esto nos hace reflexionar sobre la procedencia de un arbitraje en materia tributaria puesto que no existen normas que limitan su aplicación, y abre la posibilidad clara que este método alternativo sea considerado para la resolución de conflictos tributarios. En lo que a la Constitución respecta se debe tener presente que existe el conocido principio que manifiesta que en Derecho Público sólo debe realizarse lo descrito en la ley, parafraseado en el artículo 119 de la Constitución Política de la República⁵⁷.

Con este antecedente nos referimos al artículo 191 de la Constitución Política de la República,⁵⁸ específicamente en su tercer inciso señala: "Se reconocerá el arbitraje y la mediación y otros procedimientos alternativos para la resolución de conflictos, con sujeción a la ley." Ratificando el criterio que el Estado reconoce al arbitraje, como medio alternativo de resolución de conflictos.

Lo citado evidencia el reconocimiento del arbitraje como mecanismo alternativo a la justicia ordinaria por parte del Estado; de este concepto un tanto general no se desprende distinción o limitante alguno que diferencie entre un arbitraje entre particulares, entes públicos, o entre

54 El citado artículo expresa "Art. 141.- Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes: 7. Reformar o derogar leyes e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio...."

55 Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.

56 El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

57 El citado artículo manifiesta de manera textual en su parte pertinente "Las instituciones del Estado sus organismos y dependencias y los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y la Ley..."

58 Publicado en el Registro Oficial No. 1 de fecha 11 de agosto del 1998.

privados y públicos, lo que trae como consecuencia que constitucionalmente es reconocido el arbitraje y la mediación como mecanismos alternativos para la solución de controversias, y que constituye una disposición plenamente aplicable también al ámbito tributario bajo ciertas condiciones.

Siguiendo la pirámide kelseniana, en lo que respecta a la Ley de Arbitraje y Mediación, en sus primeros artículos describe al sistema arbitral como un mecanismo alternativo de solución de conflictos, siempre que las controversias sometidas a estos métodos de heterocomposición sean susceptibles de transacción y que los conflictos suscitados sean de presentes o futuros.

En el presente caso al ser la materia tributaria un campo que pertenece al Derecho Público⁵⁹ se debe estar a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Arbitraje y Mediación, que entre otras cosas manifiesta que por ser un ente del sector público a más de cumplir con los requisitos formales⁶⁰ que establece, el arbitraje debe nacer de un contrato celebrado entre el Estado y el particular, debiendo ser previo al nacimiento de la controversia,⁶¹ caso contrario requiere la aprobación del Procurador General del Estado, constituyéndose en una normativa que faculta un arbitraje pactado o inmediato, sin limitante respecto de la materia o institución para la aplicación del mismo, exigiendo únicamente que el asunto materia del arbitraje sea transable.

En el caso de la Codificación del Código Tributario, no existe disposición que prohíba de forma alguna la aplicación del arbitraje en materia tributaria; hay que considerar que los actos de

⁵⁹ No comparto el criterio que sostiene la Dr. Yupanqui, que manifiesta que las demandas no se dirigen contra el Estado sino contra el acto emitido por la autoridad administrativa motivo por el cual el Estado no es el demandado y procede en ese sentido un arbitraje, desconociendo el vínculo existente entre el Estado y sus entes públicos los cuales se rigen por el derecho público y por normas que se emanan de este derecho.

⁶⁰ Entre los requisitos formales esta la selección de árbitros, decisión arbitral sea en equidad o derecho, y ejecución del laudo.

⁶¹ Para José Vicente Troya en su trabajo *Tributación y Arbitraje Internacional* (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador), Pág.: 8 manifiesta que "... parte de la doctrina clasifica a los convenios sobre los hechos como contratos de derecho público están vinculados por el principio de *pacta sunt servando*..."; es decir, se debe proceder de acuerdo a lo pactado entre la administración y los particulares.

gestión tributaria comprenden tanto la determinación y resolución de reclamos administrativos, que deben ser reglados; es decir, todas las facultades que posee la administración están contempladas en la Ley y no procede realizar otras acciones que las ya establecidas.

Si bien esta disposición exige un procedimiento previo para iniciar cualquier tipo de acción es evidente que un arbitraje tributario debe constar mediante una normativa que lo permita expresamente; por ello si recordamos que tanto la Constitución como la Ley de Arbitraje y Mediación, son legislaciones que facultan al Estado e instituciones del sector público intervenir en un procedimiento arbitral, por qué no puede incluirse a la legislación tributaria.

La conocida esencia del arbitraje en cuanto a situaciones transigibles ha hecho que varios autores como Marco Eliezeche, Ángeles García Frías, Mauricio Piñeiros, Mauricio Plazas, José Casas y Pablo Egas coincidan en la procedencia del arbitraje, criterio que comparto con los tratadistas citados.

Debo destacar que la transacción ha sido incluida como método de extinción de la obligación tributaria, recogido por algunas legislaciones; entre los países pioneros que reconocen la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria es la legislación venezolana por medio de su Código Orgánico Tributario que registra precedente un arbitraje respecto de las controversias susceptibles de transacción; por su parte la legislación brasileña reconoce a la transacción como una forma extinción de la obligación tributaria, operando una transacción basada únicamente en la Ley⁶²; en el caso norteamericano, opera una negociación en la etapa de liquidación de tributos con el contribuyente, siempre que exista algún tipo de incertidumbre, eso

⁶² Mazz Addy, *Métodos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario interno, con especial referencia al acuerdo en la etapa de determinación tributaria y a la transacción*, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004. pág.: 512

sí previo el cumplimiento de requisitos⁶³. En lo que respecta a la legislación francesa la transacción posee un carácter civil⁶⁴ y por último, en Italia existe “el procedimiento con adhesión” por parte del sujeto pasivo, aplicable solo a rentas como una especie de negocio jurídico de carácter contractual reconocida para las sanciones fiscales no así para el monto de los impuestos, el acuerdo es de carácter definitivo y es impugnabile⁶⁵.

Contrario a esto existen legislaciones como argentina, mexicana, uruguaya, colombiana y ecuatoriana que no reconocen al arbitraje como un mecanismo por medio del cual solucione controversias..

La idea de transacción no es nueva para la normativa tributaria, el Modelo de Código Tributario para América Latina manifiesta su artículo 51 a la transacción como un método admisible dentro de los modos de extinguir las obligaciones tributarias;⁶⁶ realidad distinta es la descrita por el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, que no existe referencia a una posible transacción en materia tributaria.

Se entendería que el Modelo de Código Tributario, expresa una transacción que esta ligada eminentemente a asuntos de hecho y no a una transacción de derecho, entendiendo que la noción de transacción es aplicable el concepto civilista de transacción constante en el Código Civil, particular que lo abordaré mas adelante.

⁶³ Mazz Addy, Ob. Cit. Pág. 515.

⁶⁴ Mazz Addy Ob. Cit. Pág.: 516

⁶⁵ Mazz Addy Ob. Cit. Págs. 518-520.

2. Estructura de las normas tributarias.

La relación que nace de la ley, por el cumplimiento del hecho generador entre la administración y el contribuyente⁶⁷ hace que la norma sea de obligatorio cumplimiento, es indispensable que mantenga un grado de claridad o perfección, caso contrario cuando la ley no posea una definición clara e inequívoca hace que la administración se vea avocada a realizar interpretaciones normativas, que a la postre genera incertidumbre o inseguridad,⁶⁸ respecto del cómo o bajo qué criterio se procederá a su aplicación, muchas de las veces se convierte en un conflicto.

El momento de la aplicación normativa complica la diferenciación entre el supuesto de hecho y derecho, por cuanto no es posible una separación nítida entre cuestiones fácticas y jurídicas, ya que muchas cuestiones de hecho pueden comprender situaciones referentes a Derecho, en este sentido es importante distinguirlas puesto que el arbitraje tributario es solo aplicable respecto de las situaciones de hecho mas no de derecho; si operaría esta última ocurriría una disponibilidad del tributo como lo veremos mas adelante.

En estos casos, los tratadistas Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros manifiestan de manera acertada que: “se razona mal cuando se confunde lo que el derecho dispone con lo que las autoridades creen que dispone.”⁶⁹ Esto no debe llegar a pretender desconocer de alguna forma la

⁶⁶ La citada norma legal manifiesta de manera Textual: “...La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”.

⁶⁷ La facultad que posee la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, facultad otorgada en nuestro país por el Código Tributario establecido en su codificación por su artículo 10 y 68 lo que trae como consecuencia la aplicación inequívoca de la ley..

⁶⁸ Conviene recordar que la determinación del tributo por parte de la Administración de por sí conlleva un alto grado de incertidumbre, ya que la aplicación de la norma no es algo automático, alentado en su mayoría por conceptos jurídicos indeterminados, oscuros o dudosos, por ello jamás debe concebirse a la actividad administrativa, como un ente que aplica de manera rigurosa la ley de manera mecánica, o autómatas ya que no todas las situaciones se ajustan de manera irrestricta a la ley.

⁶⁹ Plazas Mauricio Alfredo, Piñeiros Perdomo Mauricio, *Métodos Alternativos de solución de conflictos en Materia Tributaria*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Pág.:584

obligación de pagar los tributos ya que estos surgen de una ley y son de obligatorio cumplimiento; incumplirlo constituiría una ilegalidad en cuanto implica desconocer dicha obligación establecida por la Constitución y la Ley, para lo cual considero abordar a continuación los presupuestos derecho así como de hecho para diferenciarlos y saber con certeza que situación es factible someterla a un arbitraje.

2.1. Supuesto de Derecho.

No existe una determinación de carácter específica que establezca que elementos se encuentran propiamente alineados con el supuesto de derecho o que otros con el supuesto de hecho, existiendo entre estos una interconexión recíproca; así Román Ser citado por Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros, señala “Conforme a ello existe un engranaje muy estrecho entre la fijación de los hechos y la aplicación del ordenamiento jurídico...”⁷⁰. Sin embargo, el supuesto de hecho de una norma esta dirigido en el caso tributario a establecer el tributo, describir su cuantía o valor, mas no su recaudación o resolución.

En estricto sentido se entiende que el supuesto de derecho responde a cuestiones relacionadas con el principio de legalidad establecido por la Constitución Política de la República en el establecimiento, modificación o extinción de los tributos, los mismos que requieren de una ley para ser sujetos de modificación, hecho por el cual no son susceptibles de ser transados, caso contrario nos enfrentaríamos a situaciones en donde el particular disponga a su arbitrio la aplicación de un tributo que crea es excesivo, desvirtuando toda concepción en la aplicación de la norma tributaria y de la concepción de transacción que defiende el arbitraje en la materia tributaria.

⁷⁰ Obra cit., Pág.: 613.

Para nada se incluye dentro de este supuesto de derecho la aplicación o procedimiento de cálculo en asuntos en los cuales se presenta dudas u obscuridades, situaciones de hecho eminentemente que presentan problemas claros de interpretación.

2.2. Supuesto de Hecho.

El supuesto de hecho nace del procedimiento de liquidación normal del tributo, realizada producto de la apreciación subjetiva o no de la ley, la cual se establece en base de los hechos aportados por el deudor o datos recopilados de la propia administración; producto de aquello llegan a una valoración, esta valoración no siempre es precisa y carece en la mayoría de ocasiones de exactitud.

En este sentido el supuesto de hecho de una norma tributaria constituye la normativa que regula la aplicación, procedimiento y forma de cálculo del supuesto de derecho; es decir, es la ejecución del hecho generador, cumplido por el sujeto pasivo de la obligación, por ello acojo como propias las palabras de Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros al manifestar que:

"... La doctrina en general concuerda en que los valores utilizados por las leyes tributarias no siempre pueden determinarse con exactitud o precisión, como ocurre cuando la ley acude a conceptos como precio corriente en plaza, valor del mercado, precio comercial promedio, precio habitual de venta al público o similares. En resumen, se admite la celebración de acuerdos o convenios entre la administración y el contribuyente en relación con los elementos de hecho que inciden en la correcta determinación o valoración de la base gravable, por estimar que en estos casos puede haber lugar a soluciones incorrectas o arbitrarias sino cuenta con la participación del contribuyente en la cuantificación o valoración de tales elementos o asuntos de hecho. En estos casos, entonces, el acuerdo o convenio sobre el método de valoración o apreciación o sobre el modo mismo de dichos elementos no quebranta el principio de legalidad -en la medida que se argumenta, no implica un convenio sobre la aplicación o sobre cuestiones jurídicas- sino que coadyuva a la adecuada concreción del hecho imponible, por lo tanto a la realización práctica del principio de capacidad contributiva."⁷¹

⁷¹ Ob.Cit. Pág. 612.

El supuesto de hecho se practica sobre la liquidación del impuesto; la administración llega a acuerdos con el contribuyente, los cuales no son considerados como una transacción del crédito tributario, con esto dejan de lado una posible violación al principio de legalidad, sosteniendo que sino pueden ser fácilmente aclarados los asuntos de hecho para someter a una determinación tributaria, "... la posibilidad de pactar en los casos de hecho difíciles sobre un tratamiento concreto sirve a la efectividad de la imposición y en general, a la paz jurídica...".⁷²

El criterio expuesto, es guiado por la concepción de una transacción enfocada desde la perspectiva impositiva, dirigida a que el contribuyente pacte situaciones de difícil determinación con la administración y ello no constituya una imposición en situaciones que la propia administración dude e incurra en ilegalidades; sino por el contrario la voluntad de cumplir por parte del contribuyente se ve reflejada en un acuerdo, mas no en una imposición normativa que puede estar sin fundamento, negando así toda fuerza vinculante que derive de los acuerdos sobre cuestiones jurídicas como violatorios al principio de legalidad.

En este sentido doctrinariamente resulta plenamente viable la transacción en materia tributaria⁷³ respecto de los asuntos de hecho en virtud de considerar que aquello que puede ser objeto de transacción sobre lo transigible; es decir, en el caso tributario opera respecto de simples pretensiones o impresiones que la administración tributaria pueda obtener, respecto de las cuales exista duda con relación a los hechos que la norma describe, supuestos que al tratar de desentrañar su verdadera obligación se cometen arbitrariedades en perjuicio directo del administrado.

⁷² Ob. Cit. Pág. 604.

⁷³ Respecto de este punto recojo las palabras de Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros al manifestar que: "... no significa que el arbitramiento sea una suerte de contrato de transacción ni que deban cumplirse, para su procedencia, los requisitos que establece el Código Civil para el contrato de Transacción." Con esto se debe tener siempre presente que la figura descrita en el Código Civil, regula las relaciones entre particulares donde la obligación que nace por el acuerdo de voluntades o de la ley puede ser susceptible de disponerse a su conveniencia y arbitrio, opuesto a la materia tributaria que forma parte del Derecho Público.

3. El arbitraje en materia aduanera.

He considerado citar dentro del presente trabajo, el arbitraje en materia aduanera puesto que es la única referencia de manera expresa que posee la legislación ecuatoriana respecto del arbitraje dentro del Derecho Tributario.

En el caso aduanero, nuestro país se encuentra regulado por la Ley Orgánica de Aduanas y su Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas, normativa que dispone y regula la entrada y salida de mercancías, que se encuentran bajo la potestad aduanera.

Refiriéndome al asunto materia del presente trabajo, el arbitraje incluido en materia aduanera, se encuentra como un mecanismo de resolver las controversias, que las partes pueden acudir de carácter opcional a un reclamo administrativo como lo expresa la Codificación de la Ley Orgánica de Aduanas que cualquier acto administrativo que le perjudique al particular podrá iniciarse las acciones correspondientes ante la autoridad que emanó el acto.

En este sentido se encuentra incluido dentro del artículo 76 de la Codificación a la Ley Orgánica de Aduanas, el arbitraje como lo paso a transcribir:

*"Art. 76.- Materia de los reclamos sobre cualquier acto administrativo aduanero.- Los reclamos sobre cualquier acto administrativo*aduanero u otro que ocasione perjuicio directo a una persona natural o jurídica, se presentarán por el afectado, ante el Gerente del que emanó el acto administrativo, dentro del término de veinte días de realizado o notificado el acto. La reclamación reunirá los requisitos previstos en el Código Tributario.*

*Cuando las reclamaciones o controversias que se originen entre los importadores y las verificadoras o de éstas con el Gerente Distrital, versen sobre clasificación arancelaria, valoración, origen de las mercancías o reliquidación de tributos, podrá acudirse al arbitraje de derecho como mecanismo de solución de conflictos con sujeción a lo dispuesto en la Ley de Arbitraje y Mediación"*⁷⁴.

⁷⁴ Publicado en el Registro Oficial No. 219 de fecha 26 de noviembre de 2003, esta es la única referencia que existe en la Ley Orgánica De Aduanas respecto del arbitraje, ya que ni en el Reglamento a la ley ni en resoluciones del Directorio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, se ha reglamentado este asunto, por lo cual el procedimiento a seguir como el caso que ejemplifico en este punto se siguió por la normativa descrita en la Ley de Arbitraje y Mediación de 1997, en cuanto a la designación de árbitros procedimiento y ejecución del Laudo.

Se verifica que la legislación ecuatoriana establece de manera expresa al arbitraje como un mecanismo alternativo de resolución de controversias, al encontrarse en una norma que regula a la Administración Tributaria de excepción, se convierte en un ejemplo claro de la inclusión de un arbitraje en el campo tributario.

Analizando el artículo transcrito, se verifica que son susceptibles de arbitraje, las controversias o reclamaciones, suscitadas entre verificadoras, importadores con la Aduana, incluyéndola como mecanismo alterno de resolver controversias, que los perjudicados pueden acogerse tanto a un procedimiento de impugnación establecido bajo las normas del Código Tributario, o por el contrario pueden optar por un arbitraje.

El espíritu de esta disposición estaría encaminada a agilizar eventuales controversias en la importación de mercancías, debido a la complejidad que inviste el comercio exterior; esta situación no es nueva para el campo comercial, en el cual es práctica común un arbitraje.

Siendo así el arbitraje opera respecto a la clasificación arancelaria, valoración, origen de las mercancías y posterior reliquidación de tributos, sobre la base de una aplicación normativa de la Comunidad Andina, descrita en las Decisiones 570, de igual forma en la Decisión 571 respecto de la valoración aduanera, en correlación con las normas de la OMC. Respecto de la certificación de origen de las mercaderías están reguladas por la Decisión 416 de la Comunidad Andina y por el Régimen de Origen del ALADI; en lo que concierne a la reliquidación de tributos es consecuencia de la aplicación de los distintos cuerpos legales citados.

Es claro verificar que toda la normativa se encuentra dirigida a la aplicación de una determinada clasificación arancelaria o preferencias respecto de cada mercadería; haciendo muy complicado aplicar de manera uniforme o consuetudinariamente una norma para determinadas mercaderías; es decir, existe inseguridad, inexactitud e imprecisión acerca de cual partida arancelaria o bajo que criterios de valoración se incluirán o excluirán para establecer el tipo de mercancía, motivo por el cual no se discute el hecho generador o la practica de la liquidación de los tributos al comercio exterior y peor aun el pago o no de estos, sino mas bien se discute únicamente errores que la administración en uso de sus facultades pueda clasificar, valorar o establecer que las mercaderías de manera equivocada; en resumen se sujetan exclusivamente a la aplicación normativa constituyéndose en asuntos de hecho netamente.

Lo referido no vulnera en nada los principios de legalidad, indisponibilidad de la norma tributaria y seguridad, puesto que no se discute la aplicación normativa sino mas bien su correcta aplicación, que trae como consecuencia el nacimiento de controversias, constituyéndose el arbitraje como un mecanismo idóneo para resolverlas, y no constituye asuntos contrarios a la Constitución, leyes tributarias, doctrina y como práctica común reconocida dentro del comercio mundial.

A modo de referencia breve me permito citar el caso de arbitraje No. 027-03⁷⁵, suscitado entre la compañía BIVAC INTERNACIONAL S.A. y BUREAU VERITAS INSPECTION VALUATION ASSESSMENT AND CONTROL contra la CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA. Se suscito por la inspección realizada por BIVAC INTERNACIONAL S.A. en 20 paletas con 880 bolsas en la que certifica productos químicos, a la llegada al país y posterior nacionalización de las mercancías se procede el acto de aforo físico, en el que no existe

⁷⁵ El expediente citado incluye como anexos en la parte final del presente trabajo.

novedad alguna y se informa que la mercancía es conforme el certificado emitido por la empresa BIVAC INTERNACIONAL S.A., pero al salir de las bodegas donde se encontraba almacenada fue interceptada por miembros del Servicio de Vigilancia Aduanera, en la que se comprobó que la mercadería no correspondía a los documentos declarados.

El arbitraje planteado a petición de la empresa BIVAC INTERNACIONAL S.A., presentado el 1 de agosto del 2003 ante al Tribunal Arbitral de la Cámara de Comercio de Guayaquil se sustentó en las cláusulas del contrato celebrado entre la empresa verificadora y el Ministerio de Finanzas en el año 1997 y sus posteriores modificaciones. En el citado arbitraje se exigió que se declare sin lugar la Resolución No. 853 del 30 de Octubre del 2000, en la que se impuso una multa de \$ 47.560.00 y una indemnización por \$63.941.00. Por parte de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, se alega que se ha incumplido la disposición contenida en el artículo 4 de la Ley de Arbitraje y Mediación puesto que no se ha establecido el procedimiento de designación de los árbitros, por lo tanto es nulo el arbitraje, y que lo actuado por la administración fue basado a lo facultado en la Ley.

Después de una etapa de prueba y presentados alegados en derecho, el Tribunal resolvió:

1. Declara sin lugar la Resolución No. 853 del 30 de Octubre del 2000,
2. Dejar sin efecto las multas así como la indemnización,
3. Declara sin lugar la excepción planteada por la Corporación Aduanera Ecuatoriana,
4. Asumir cada una de las partes el costo del arbitraje.

En este caso el laudo reviste un cumplimiento obligatorio y con el carácter de cosa juzgada para las partes, caso contrario debe acudir a la justicia ordinaria para su ejecución; tampoco es

susceptible de recurso alguno y se lo concibe como la decisión impartida por un tercero que resuelve una controversia suscitada entre la Administración Aduanera y el particular sobre un acto administrativo que le perjudica, como una situación muy similar a la practicada en Derecho Público, con la sola diferencia que este procedimiento nace de la Ley Orgánica de Aduanas, y las partes voluntariamente la acogen.

Como se verifica existe plena práctica de un arbitraje en materia tributaria aduanera sin incurrir en ilegalidad alguna con la plena pertinencia como mecanismo alternativo bajo las condiciones establecidas y con una normativa que lo respalde.

Al igual que en otras legislaciones como la mexicana,⁷⁶ se establece en la Ley de Comercio Exterior, en la cual el gobierno puede imponer cuotas compensatorias, o definitivas las cuales evidentemente ocasionan un perjuicio al importador, quien puede interponer el recurso de revocación o acudir a los medios alternativos de solución de los conflictos. A esto se suma el caso uruguayo,⁷⁷ pudiendo la Dirección de Aduanas puede realizar acuerdo con el importador respecto de tributos y multas determinadas por la administración, con posterioridad al desaduanamiento de mercancías.

Estas dos legislaciones que mantienen un arbitraje, en el primer caso esta dirigido hacia medidas conocidas como salvaguardias, distinto para el caso uruguayo dirigido para las multas impuestas; estas dos situaciones distan de la procedencia planteada en el caso del arbitraje ecuatoriano.

⁷⁶ Erregueña José Miguel, *Arbitraje en México*, Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004, Pág.: 196.

⁷⁷ Novaro César, *El Arbitraje en Materia Tributaria y su aplicación en el Ámbito interno*, Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004, Pág.: 533.

4. Condiciones para la aplicación del arbitraje.

Por lo expuesto, la norma tributaria indeterminada, oscura o contradictoria es el campo propicio para aplicar los métodos alternativos de solucionar los conflictos de carácter interno en el campo tributario o también cuando un acto administrativo de liquidación tributaria sea automático sin que la administración verifique lo establecido en la Ley; sin que ello constituya de alguna manera una violación de los principios de indisponibilidad de la norma tributaria, de legalidad y de seguridad.

La principal preocupación que nos viene a la mente en la aplicación de un arbitraje en el campo tributario conlleva a sustituir la ley o apartarse de ella normando de manera paralela la aplicación normativa, pero en esencia la procedencia de este método no busca sustituir la ley o apartarse de ella sino tratar de descongestionar y solucionar las incertidumbres que la propia ley plantea y los conflictos nacientes de la misma por su inexactitud.

Jamás se puede considerar que la aplicación del arbitraje deje de lado la ley como única fuente de derecho, la cual determina la obligación tributaria, asuntos que comprenden el hecho generador, la base imponible y otros, gestión que no puede estar sujeto a la voluntad o disponibilidad de las partes, por ende no se puede sustituir a la ley, ni implica sustituirla por la aplicación de un arbitraje.

Frente a ello considero acertadas las palabras recogidas por Pablo Egas Reyes citando a Graciela Teleman que dice: “con ello (...) la legalidad se reserva solo para los elementos esenciales del

tributo, difiriéndose a la potestad reglamentaria en todo lo concerniente a la determinación y recaudación.”⁷⁸

En ese sentido la aplicación de los métodos alternativos de solución de conflictos, en especial el arbitraje es plenamente admisible en materia tributaria, el mismo que se encuentra dirigido a promover el debate respecto de su aplicación, pero enmarcado dentro de la ley,⁷⁹ en cuestiones de hecho únicamente,⁸⁰ pues no hay trasgresión de los principios de la tributación señalados anteriormente,⁸¹ en cuanto estos principios tienen como marco de referencia la transacción,⁸² y no puede llegarse a soluciones contrarias al derecho.

Su aplicación no implica una disposición de principios tributarios irrenunciables, por ello para que proceda un mecanismo alternativo de solución la idea de incertidumbre sobre la obligación tributaria o alguno de sus elementos debe estar presente; ahí surge el arbitraje como mecanismo optimo para agilizar controversias entre el contribuyente y el Estado eliminando toda incertidumbre a toda norma jurídica de carácter incierto.

Sobre el particular recojo las palabras de Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros que mantienen el criterio de aplicación de la transacción en materia tributaria al supuesto de hecho y manifiestan: “... debe concluirse que su campo de aplicación no debe limitarse mas que por la existencia de

⁷⁸ Egas Reyes Pablo, *Arbitraje en Materia Tributaria*, Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004, Pág.: 94.

⁷⁹ De manera general, el arbitraje es un mecanismo para resolver conflictos tributarios en materia tributaria internacional sobre los precios de transferencias, o como un instrumento ideal para resolver problemas internacionales o subnacionales, esta última es el caso citado en Argentina el ordenamiento establece dos posibilidades para la aplicación del arbitraje una de ellas son las posibles controversias internas entre administraciones tributarias central y de las provincias y demás entes subnacionales.

⁸⁰ La mayoría de autores coinciden como el arbitraje en materia tributaria se debe ceñir solamente a cuestiones de hecho.

⁸¹ Eso sí previa investigación razonable y proporcionada de los asuntos que son materia de conflicto, sumado a la aceptación mediante un informe favorable del Procurador General del Estado.

⁸² El criterio que este vocablo transacción, debe interpretarse como el acuerdo entre la administración y el contribuyente más no la concepción civilista entendida como concesiones recíprocas.

una incertidumbre objetiva⁸³ respecto de cualquiera de los elementos o aspectos de la relación tributaria.”⁸⁴. Los autores citados sostienen abundando su tesis “... la singularización del tributo por la administración conserva un alto grado de incertidumbre, que la aplicación de la norma no es nunca un proceso automático por múltiples motivos que van desde las posibles interpretaciones divergentes a que puede dar un texto, no excesivamente claro, hasta la abundancia de contextos jurídicos indeterminados...”⁸⁵.

Es decir, las diferencias entre el contribuyente y la administración surgen respecto de la interpretación de la norma por existir conceptos jurídicos indeterminados así como de su adecuación al presupuesto fáctico o por arbitrariedad, esto en su mayoría es provocado ya que la administración tributaria no siempre tiene en su poder todos los datos que den certeza sobre el hecho imponible, muchas veces iniciado por las determinaciones mixtas.

Para Pérez Novarro citado por James Whitelaw, manifiesta que no es lograr la extinción de la obligación tributaria, sino la eliminación de la incertidumbre de ambas partes de la relación tributaria, auto componiendo las diferencias surgidas en la vía administrativa para precaver un litigio real o eventual⁸⁶.

En este sentido sostiene el doctor José Vicente Troya que manifiesta: “No cabría el arbitraje, al contrario en el caso de materias de valoración segura, ni tampoco sobre problemas atinentes a

⁸³ Este criterio es emitido por María Luisa Gonzáles Cuellar *Procedimientos Tributarios: su terminación trasnacional y la diferencia de la incertidumbre subjetiva*, en su trabajo para las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004, y dice “significa que las partes tenga una causa fundada racionalmente de forma que cualquier observador objetivo y que tenga los conocimientos requeridos a las partes en cada supuesto, no pudiera llegar aun conocimiento seguro e inequívoco. La incertidumbre meramente subjetiva se basa en la imperfección del conocimiento del derecho o de la investigación del supuesto de hecho por parte contratante...” con esto descarta cualquier intención o afán conciliatorio, con intención puramente interesada, caprichosa o con un evidente desconocimiento de la ley respecto de la aplicación del arbitraje como medio de solucionar los conflictos o con una intención de una liquidación dirigida hacia el regateo.

⁸⁴ Ob.cit. Pág.: 614.

⁸⁵ Piñeiros Mauricio, *Arbitraje en Materia Tributaria*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004 Pág.: 82.

⁸⁶ Whitelaw James, *Arbitraje en materia Tributaria*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004 Pág.: 256.

uro derecho”⁸⁷. Consecuentemente considera “Respecto de la aplicación de las técnicas consensuales menciona que ellas caben en la aplicación de los tributos, no en su creación que es anterior y se encuentra sometida al principio de reserva de ley”.⁸⁸

En la aplicación normativa legal genera por si una incertidumbre, producida por numerosas circunstancias que entre las más comunes puedo destacar:

- Precios de transferencia;
- Divergencias entre el gasto y la renta, o gastos versus ingresos grabados;
- Hechos imponible de carácter genérico;
- Valoración entre los costos, gastos, ingresos grabados o exentos;
- Notificaciones de actos administrativos;
- Presentación de garantías para la suspensión de actos tributarios;
- Imposición de tasas y precios públicos;
- Errores matemáticos o aritméticos; y,
- En general cuando existan presunciones de tipo legal.

La incertidumbre en la normativa tributaria es alentada por la falta de motivación del hecho generador descuidando en el contenido de cada disposición; contrario al principio de reserva de ley.⁸⁹

⁸⁷ Troya Jaramillo José, *El arbitraje en materia Tributaria*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004, Pág.: 18

⁸⁸ Troya Jaramillo José, *Tributación y Arbitraje Internacional* (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador), Pág.: 14

Es decir, los procesos de determinación tributaria establecidos en nuestra legislación en el artículo 72 de la Codificación del Código Tributario es la base para proceder a determinar los procesos de gestión tributaria, el proceso que debe seguir la determinación que no es uniforme, ni tiene por que serlo en la medida de la amplia gama de aspectos tributarios comerciales e industriales hacen imposible una tipificación precisa.

César Pérez citado por Yupanqui, hace críticas severas al referirse al sistema actual, y solicita que se debe “romper con esa especie de hipocresía tributaria en que nos hemos instalado frente a un fenómeno que el derecho positivo no reconoce, la doctrina crítica y la realización de nuestra práctica cotidiana”.⁹⁰

Por último, no se trata de otorgar poder normativo a los árbitros y la posibilidad de desconocer la normativa vigente, si la intención es habilitarlos para solucionar las controversias que presenten una duda en su aplicación, sin que esto implique de ninguna manera que la tarifa establecida para los tributos sea reducida, ni que el Estado pueda aplicar a su arbitrio en virtud de una normativa de carácter incierta.

5. El arbitraje en la vía administrativa.

En esta fase la Administración Tributaria resuelve o decide controversias sobre hechos derivados de la aplicación de la norma, dentro de los tributos aplicables existen dos funciones básicas: la de liquidar los créditos tributarios, proceder a su recaudación y efectuar la determinación y posterior liquidación, presupuestos de hecho que pueden ser apreciados de

89 El artículo 4 del Código Tributario Codificado manifiesta “Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

forma distinta, por ello la idea de un arbitraje en esta fase se concibe como ideal para prevenir el conflicto tratando de evitarlo.

En la gestión tributaria, el criterio expuesto por el doctor José Vicente Troya considero idóneo para el punto abordado, así expresa: “Debería la administración fijar su posición de carácter flexible y procurar un advenimiento con el administrado. Jurídicamente se trataría de un acto administrativo, al cual se adhiere el particular. Para la producción de ese acto administrativo se entiende factible el que proceda una labor negociadora cuando exista contienda judicial, se trataría de una transacción respecto de los hechos ocurridos, y su actividad dependerá del entorno constitucional y legal”.⁹¹

Con esto, una vez dictado el acto administrativo, se pueda acudir al árbitro tributario para que de una solución definitiva al litigio, sin que exista derecho a ningún tipo de recurso o apelación como es práctica común en el arbitraje comercial.

También puede incorporarse como un acto previo a la elaboración del acto administrativo, desde la gestión del tributo, siendo este hecho susceptible de ser revisado por una instancia superior como podría ser un tribunal conformado para el efecto u otro ente encargado que lo haga de manera habitual.

Por lo cual, el arbitraje nace en esta vía como la simplificación y claridad en el sistema administrativo para lograr así una eficacia en la actuación de la administración obviando los

⁹⁰ Yupanqui Yolanda, *Arbitraje Tributario en el Ecuador*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004 Pág.: 354.

⁹¹ Troya Jaramillo José, *Tributación y Arbitraje Internacional* (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador), Pág.: 10.

errores en las determinaciones tributarias existiendo la plena voluntad y aceptación de obligación tributaria por parte del contribuyente evitando así conflictos futuros.

5.1. En la fase determinativa.

Como antecedente y a manera de breves ejemplos de varias legislaciones que han aplicado mecanismos transaccionales en la fase determinativa, encontramos que en la legislación norteamericana existe a partir del año 1990 la denominada *Administrative Dispute Resolution Act*, que favorecen la adopción de sistemas alternativos de conflictos entre los cuales se encuentra el arbitraje, los funcionarios denominados *Appeal Office*⁹² cumplen el papel que una vez llegados a una transacción entre el contribuyente y el funcionario, el segundo debe preparar un reporte describiendo el tipo de transacción y sus fundamentos en el cual se somete a la revisión de otro funcionario también *Appeal Office*, que está en la facultad de aprobar o no la misma, en este último supuesto se procede a una audiencia en la cual se discute los motivos para su desaprobación. Cuando exista un acuerdo entre la administración tributaria suscribe la denominada Forma 870-AD,⁹³ cuya reapertura opera solo cuando haya existido un fraude, ocultación o inexactitud, en los hechos materiales o en los cálculos a criterio de la administración.

Un segundo caso en donde se evidencia un arbitraje ligado al ámbito administrativo interno es el denominado el *Consell Tributari Municipal* de Barcelona, constituyendo un órgano de carácter

⁹² Son funcionarios públicos que realizan concesiones, no obstante contrario al criterio del contribuyente pero de acuerdo a los conceptos u opiniones cuyos efectos se aplican directamente entre el sujeto activo y sujetos pasivos.

⁹³ Este acuerdo posee las características de cosa juzgada, motivo por el cual el contribuyente no acepta presentar solicitudes de devolución de la suma acordada citado en el trabajo de Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros, *Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria*. XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001.

consultivo que realiza dictámenes perceptivos y no vinculantes, y recibe quejas sobre el funcionamiento de órganos municipales.

El denominado acercamiento es un tercer ejemplo de un arbitraje administrativo con adhesión, permitiendo definir de común acuerdo entre la administración y el contribuyente donde la transacción es su esencia, acuerdo que no puede ser impugnado salvo si se determinaren nuevos elementos⁹⁴. Esto no es un procedimiento que sea aplicable al universo de contribuyentes, sino mas bien es un facilitador para resolver las controversias para cada caso de manera más expedita dentro de la normativa que lo faculta, por cuanto no todos los casos son iguales ni poseen las mismas circunstancias que en muchas veces lo hacen únicos, por ello difiere de una determinación a otra.

En esta fase el arbitraje puede encaminarse tanto en la liquidación de impuestos, y resoluciones de carácter sancionatorio cuyos efectos se aplican directamente entre el sujeto pasivo y activo.

5.2. En la fase recaudatoria.

Se considera procedente el arbitraje en la fase recaudatoria en cuanto el crédito tributario posee la característica de definitivo, por haber sido liquidado por el particular o por la administración, sin que la liquidación haya sido impugnada en la vía administrativa o jurisdiccional; es decir, se constituye en un acto administrativo firme y ejecutoriado que esta llamado a cumplir, en estas condiciones no se puede considerar que la obligación tributaria es incierta, discutible y renunciable con un crédito tributario totalmente indisponible.

Ejemplo de ello podemos citar que la legislación uruguaya, ha implementado el “procedimiento abreviado” a través del cual la administración llega a un acuerdo con el sujeto pasivo, respecto de la denominada “acta de adeudo”, en la que existen acuerdos sobre la liquidación realizada entre la administración y el contribuyente, obteniendo una breve resolución administrativa y de carácter firme, previa solicitud de facilidades de pago efectuado por el contribuyente, se suscribe el convenio respectivo.⁹⁵

Dentro de esta etapa de la administración si bien existe una obligación líquida y determinada, con una exigibilidad en contra del sujeto pasivo, resulta casi imposible que esta pueda ser dispuesta por el contribuyente o la Administración, en el sentido que atentaría contra la esencia del principio de indisponibilidad de la norma tributaria y su inclusión desvirtuaría la implementación del arbitraje que busca dar certeza a situaciones que no son del todo claras.

Por ello, considero que dentro de esta fase una transacción sobre la determinación ya practicada, no es procedente optar por un arbitraje respecto de la liquidación practicada, por lo cual solo procede su cumplimiento.

En esta fase procedería como primer paso un arbitraje respecto de las facilidades de pago, por que no existe normativa clara al respecto que determine su procedimiento, frente a ello nuevamente nos encontramos con descripciones legales subjetivas e indeterminadas respecto de la aplicación normativa, circunstancias que faculta perfectamente la aplicación de un arbitraje, para que el particular evite acudir al Tribunal Distrital de lo Fiscal, en caso que exista desacuerdo con lo dispuesto por la Administración.

⁹⁴ Mauricio Plazas y Mauricio Piñeiros, *Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria*. XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2001, Pág.: 597.

⁹⁵ Whitelaw James, *Arbitraje en materia Tributaria*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Pág.: 255.

6. En la vía judicial.

Son pocos los casos en que existe un arbitraje previsto en la vía judicial y la considero como tardía para lo que busca el arbitraje; un ejemplo de ello es el artículo 312 del Código Orgánico Tributario venezolano que permite a la administración tributaria venezolana, de mutuo acuerdo someter a un arbitraje, el cual podrá proponerse y acordarse una vez aceptado el recurso contencioso tributario, cuya formalización se hace dentro de la causa y en ella se expresan las cuestiones que son materia de conocimiento de los árbitros, para definir las pretensiones de cada parte.

Este procedimiento ha ocasionado muchas críticas por parte de doctrinarios venezolanos sosteniendo que si el arbitraje es un mecanismo alternativo por qué esperar que se suscite la controversia judicial ante el Tribunal Fiscal para acudir a un arbitraje cuyo fin es evitar y disminuir la recarga judicial de procesos judiciales como es el fin de estos medios alternativos.

Personalmente, no considero viable un arbitraje, adhiriéndome a las críticas realizadas al procedimiento de arbitraje tributario venezolano, que considero no es un medio ineficaz para incorporarlo en la fase judicial puesto que no cumple con los criterios esbozados en el presente trabajo para optar por un arbitraje tributario ya que incluir un arbitraje una vez trabada la litis en el Tribunal, el árbitro estaría en la plena facultad de disponer la normativa tributaria, resolviendo mas allá de la intención por la cual se establece el arbitraje tributario.

7. El arbitraje en equidad o en derecho.

Los árbitros solo pueden fallar en derecho, motivo por el cual, no es posible un arbitramiento en equidad porque de otra manera, se vulneraría el principio de reserva de ley. Dada esta circunstancia, es necesario que los árbitros se circunscriban a las pruebas y por su puesto a las normas vigentes.

Para que exista un arbitraje en derecho, es necesario que se designe a una persona con conocimientos amplios sobre la materia del arbitraje y que respalde el principio de legalidad tributaria, por lo cual no se puede proceder un arbitraje tributario en equidad puesto que nos enfrentamos a asuntos técnicos y muy complejos que no pueden ser resueltos sobre la base de la igualdad.

Otra consecuencia de sustanciar un arbitraje en equidad en el Derecho Tributario, permitiría la creación de situaciones a favor de los particulares o a favor de aquellas personas que plantearon el arbitraje, perjudicando a la otra parte que también ha consentido en este mecanismo.

8. El arbitraje institucional y “ad-hoc”.

Al respecto el arbitraje debe ser institucional y de carácter exclusivo para la materia tributaria, al existir un órgano encargado de conocer controversias arbitrales llevaría a un profesionalismo y especialización de los árbitros que ayudaría en gran medida a obtener laudos más completos y justos.

Como segundo punto que respalda el criterio de un arbitraje institucional⁹⁶ es la ventaja que posee sobre el arbitraje independiente o individual, teniendo en cuenta que el arbitraje institucional posee un procedimiento, unos árbitros seleccionados y de conocimiento especializado en la materia, a ello se suma que el arbitraje institucional presta las facilidades necesarias para el desarrollo del mismo en lo que respecta a la infraestructura.

Otra ventaja respecto del arbitraje institucional está en su designación, la cual mantiene una estructura definida con un procedimiento establecido respecto del nombramiento de árbitros, pudiendo ser designados uno por cada parte y un tercero designado del órgano o institución competente para practicar el arbitraje. En este sentido Ángeles García Frías manifiesta que "... cada comisión o tribunal podría estar integrada por tres miembros. En primer lugar, un presidente, elegido por las partes (...) a mas de un presidente debería conformarse por vocales, uno nombrado por el contribuyente y otro por la administración." ⁹⁷

Un punto en contra y de especial atención es que el árbitro designado por las partes salvo raras excepciones, no obra como juez sino como defensor del litigante que lo nombra dejando de lado las decisiones equitativas que se desea alcanzar el arbitraje.

El arbitraje ad-hoc no considero como alternativa aplicable, y de hecho posee poco respaldo por la doctrina en general, en cuanto no constituyen una opción estable que garantice el debido conocimiento e imparcialidad de los árbitros, alejado de criterios de estabilidad, conocimiento e imparcialidad sobre la materia que abordan, motivo por el cual este arbitraje está descartado.

Caivano Roque, en su obra *Arbitraje*, señala " En el Arbitraje institucional, a diferencia del *Ad Hoc*, existe intermediario entre los árbitros y la partes una entidad especializada que administra y organiza el trámite, y presta una serie de servicios sumamente útiles par que la contienda pueda ser resuelta con mayor eficacia."

1. El arbitraje voluntario y arbitraje legal.

Entre una de las características del arbitraje esta su naturaleza eminentemente voluntaria, y como recordaremos la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado describe que puede ser tanto de carácter legal o voluntario.

“El arbitraje tradicionalmente se concibe como voluntario, es mas, se trata inicialmente de una de las características consustancial a la figura, sin embargo en el ámbito tributario principalmente por los especiales caracteres de la materia me inclino por el arbitraje forzoso. El arbitraje forzoso podría constituir una alternativa al recurso, tanto en las reclamaciones económico administrativas como en el recurso contencioso tributario”.⁹⁸

Sobre el particular Erreguerena considera al referirse a un tipo de arbitraje forzoso y expresa “...este tipo de arbitraje ha sido criticado por algunos doctrinarios que afirman que todos aquellos ordenamientos que establecen arbitrajes forzosos, resultan completamente contrarios a la esencia del “arbitraje”, toda vez que este necesariamente debe ser convenido, ya que parte de la premisa que las partes son libres y por ende, no están obligadas; y no puede obligárseles a acudir a él”⁹⁹; es decir, que alejaría del criterio de voluntad, asumiendo la ley la voluntad de las partes, reemplazada por la ley para elegir el o los árbitros.

Personalmente estimo que el arbitraje en principio es de carácter legal, ya que también los impuestos nacen por esta vía, en cuanto es potestad de la administración el establecer las reglas por medio de las cuales se procede a un arbitraje como manifestación de la actividad reglada de

⁹⁷ García Frías Ángeles, *Arbitraje en Materia Tributaria*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Pág.: 141.

⁹⁸ García Frías Ángeles, Ob. Cit. Pág.: 141

los actos tributarios, pero es voluntario, en cuanto el deudor es quien escoge este tipo de alternativas por medio de un acuerdo entre la administración y el particular para acogerse a un arbitraje, solo así el arbitraje obtiene el verdadero valor, que es buscar descongestionando en gran medida la carga judicial.

10. Casos de posible aplicación del arbitraje tributario en el país.

Por lo señalado en líneas anteriores, se evidencia que no existe limitante que prohíba el arbitraje en materia tributaria, mas bien está plenamente respaldado por la Constitución Política de la República que lo reconoce como tal, sin olvidar que los principios tributarios descritos en primera instancia limitan su aplicación pero como se ha demostrado no existe una violación de los mismos, los cuales mantiene su plena vigencia para normar el campo tributario en el país; sin embargo, se ha justificado que estos principios no son absolutos y que pueden ser compatibles con la figura del arbitraje.

Razón por la cual y ante la falta de una prohibición expresa sea de carácter constitucional o legal, sostengo que es procedente la practica de un arbitraje interno previo a un ajuste normativo en la legislación tributaria, hecho que es ampliamente aceptado en el campo internacional como manifestación de la voluntad de los Estados. En este sentido recojo la palabras de Falcon y Tella,: “El derecho público no tiene por que ir a la saga de lo privado en estas cuestiones, pues la potenciación de soluciones transaccionales y arbitrales tampoco vulnera las exigencias de la reserva de ley, en la medida que los árbitros resuelvan en Derecho.”¹⁰⁰

⁹⁹ Erreguerena Albaitero José, *El arbitraje en México*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004, Pág.: 202.

¹⁰⁰ Falcón y Tella Citado por Cesar García Nova, *El arbitraje en Derecho Tributario y la Nueva Ley General Española*, Memorias de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004 Pág.: 465.

Se debe concebir a los árbitros que al cumplir su función como tales, no son simples particulares, sino jueces,¹⁰¹ debido a que administran justicia en derecho cumpliendo una función pública y por ende no obran en lo absoluto de manera discrecional sino mas bien apegado a derecho y con sujeción a el, caracterizándose por su rapidez. Incluso los autores Cecilia Ratto y Andrés Valle que se atreven a decir que no existe alguna diferencia entre la controversia que es sometida por la vía arbitral y la que se resuelve en un procedimiento administrativo o judicial, en la medida que la deuda permanecerá como no exigible hasta la resolución definitiva de la controversia”.¹⁰²

Por ello es necesario en este punto citar las acertadas palabras del doctor José Vicente Troya Jaramillo, al expresar que:

*“... Bien puede ser que se acuda a ellos previamente a que se configure la determinación y liquidación tributarias, con posterioridad a que ello ocurra, en la fase de recaudación. También el propósito tiene singular importancia si se los utiliza en la fase administrativa, para prevenir una controversia judicial que pueda sugerir o dar fin a ella cuando ya se ha producido. Finalmente se ha de acotar que tiene relevancia el propósito que se persiga, si, efectivamente, dar fin, a la discrepancia surgida o por surgir entre las administraciones y los particulares respecto del monto y al cumplimiento de la obligación tributaria, o únicamente, eximir o al menos aminorar los recargos y multas en que pudieran haber incurrido estos últimos...”*¹⁰³

En este sentido se debe verificar las condiciones de hecho y derecho a través de los cuales se plantea un arbitraje siendo recomendable la inclusión dentro del procedimiento de un informe administrativo-jurídico, así como de un dictamen técnico si fuere el caso, para verificar los posibles impactos que pueda ocasionar dicha intervención, el mismo que incluirá un análisis respecto de los fundamentos que el particular propone la intervención de un árbitro, constituyéndose como un precedente indispensable al sometimiento del arbitraje.

¹⁰¹ Al respecto Carlos Fenochietto citado por Casas en su exposición *arbitraje en materia Tributaria* presentado en el marco de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Pág.: 26, manifiesta al respecto que “...podemos concluir que estamos en presencia de un juicio muy similar al que se pone fin con la sentencia, mas allá que el órgano que aquí la pronuncia carezca de poderes ejecutorios...”.

¹⁰² Ratto Cecilia y Valle Andrés, *Arbitraje Tributario*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004. Memorias Pág.: 237.

¹⁰³ Troya Jaramillo, José Vicente, *Tributación y Arbitraje Internacional*, El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador; inédito 2004, Quito.

El informe debe verificar si existe o no una vulneración al principio de legalidad relativo expresado en la Constitución o si existe oposición alguna a la normativa establecida en la Codificación del Código Tributario, Ley de Arbitraje y Mediación, Ley Orgánica de la Procuraduría del Estado, y de manera general con los principios tributarios.

Así mismo se debe considerar que el arbitraje debe tener siempre como marco el ordenamiento jurídico vigente, por lo tanto es necesario hacer la siguiente reflexión "... cuando verdaderamente se puede viciar el principio de reserva de ley es en el momento y en el acto de creación de derecho positivo y abstracto, independientemente de los casos concretos, pero si de lo que se trata no es de creación de derecho positivo sino de su aplicación. No nos encontramos ante una posible violación de la Ley".¹⁰⁴

Con esto podría reiterar que se debe verificar si opera una violación al principio de reserva de ley, y de indisponibilidad tributaria. Esta última nace cuando el tributo es liquidado por el contribuyente o la administración según sea el caso, o en ambos como es el caso de la determinación mixta que ocurre en nuestro país la cual es de carácter definitiva¹⁰⁵ y someter a un arbitraje no dispone dicha obligación sino mas bien, la incertidumbre que genera esta en caso de normas ambiguas o indeterminadas, o la aplicación arbitraria de estas al existir un vacío por parte de la administración.

En nuestro país existen diferentes cuerpos normativos tributarios, como la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley Orgánica de Aduanas, Ley Orgánica de Régimen Provincial, Ley Orgánica de Régimen Municipal y de Ley de Juntas Parroquiales estas tres últimas normas

¹⁰⁴ Mauricio Piñeiros Perdomo, *Arbitraje en Materia Tributaria*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004, pág.: 83.

en su parte tributaria, normas en la que se establece los tres tipos de determinación existentes en nuestro Código Tributario.¹⁰⁶

Al existir estos tres tipos de determinación, en el caso de tributos internos opera la declaración por parte del sujeto pasivo, contrario a la administración tributaria seccional y de excepción en la que opera la determinación por parte del sujeto activo de la relación tributaria lo que ocasiona que "... las Administraciones Tributarias, al no tener normas específicas tan claras, deberán en un momento determinado utilizar discrecionalidad, por autorización implícita de la Ley para alcanzar el entendimiento del hecho generador obligándose por tanto a que esta discrecionalidad se enmarque en el principio de legalidad."¹⁰⁷

Como se ha descrito en el presente trabajo investigativo, existen dos fases que he distinguido para la aplicación del arbitraje tanto en la fase administrativa como en la judicial, siendo la primera la más procedente para que opere un arbitraje tributario, en virtud que en esta fase surgen dudas, e incertidumbre respecto de la aplicación, normativa en los diferentes casos que la administración con discrecionalidad opera en contra del contribuyente. Como lo habíamos manifestado existe mayor posibilidad de aplicar en esta fase en cuanto únicamente procede respecto de los presupuesto de hecho, situación que se destaca al momento de la determinación tributaria en la medida que en muchos de los casos no se posee una normativa que respalde situaciones no previstas por la ley,^{*} y un ejemplo de ello es la determinación presuntiva y mixta, en estos dos casos considero procedente aplicar el arbitraje como primer paso.

¹⁰⁵ Dentro de las variadas facultades que posee las administraciones tributarias están la reglamentaria, que implica asuntos de puro derecho; y la determinativa que implica asuntos eminentemente de hecho se entiende que el administrado ha cumplido con el presupuesto establecido en la norma.

¹⁰⁶ La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas: Por declaración del sujeto pasivo; Por actuación de la administración; o, De modo mixto. Artículo 88 del Código Tributario Codificado.

¹⁰⁷ Egas Reyes Pablo, *Arbitraje Tributario en el Ecuador*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004, Memorias Pág.: 97

10.1. El arbitraje en la determinación de la obligación tributaria.

Procedería la aplicación de un arbitraje en materia tributaria dentro de la determinación presuntiva y mixta del tributo. Como recordaremos el Convenio Tributario de 1970 en nuestro país sirvió para solucionar situaciones de hecho, en las cuales no era posible determinar la obligación tributaria aplicable a los impuestos internos excepto los aduaneros, convenio de carácter público alejado del concepto de transacción civil, procedimiento aplicado hasta el año 1975 con la expedición del Código Tributario. En el año 1993 se lo incluyó nuevamente, su esencia fue una determinación mixta constante en la Ley de Régimen Tributario Interno la cual el contribuyente se adhería.¹⁰⁸ Utilizado como un procedimiento ordinario contrario a la estimación objetiva global pero similar en cuanto a la conformación de juntas mixtas compuestas entre el contribuyente y la administración.

Situaciones normadas anteriormente constituían métodos de determinación tributaria en el pasado; nos hace reflexionar sobre la aplicación del arbitraje en esta instancia, al respecto César Pérez Novaro, sostiene que:

*"... los acuerdos deben efectuarse exclusivamente en sede de determinación mixta, esto es, en forma previa al dictado del acto de determinación, ubicándose, por lo tanto en el Derecho Tributario, cuando existan elementos de hecho difícil de comprobación o dificultades notorias para obtener la base cierta..."*¹⁰⁹

Con estos antecedentes al tenor de lo manifestado en los artículos 92 y 93 de la Codificación del Código Tributario, que por su importancia me permito transcribir:

¹⁰⁸ La diferencia ente el primer convenio instaurado en el año 1970 y el de 1993 radica que el primero era de carácter extraordinario y en situaciones de difícil demostración de los hechos, para pasar al segundo que era de carácter ordinario.

¹⁰⁹ Pérez Novaro César, *El arbitraje en materia Tributaria y su Aplicación en el Ámbito Interno*, Memorias de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004 Pág.: 543.

Artículo 92.- Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

Artículo 93.- Determinación mixta.- Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.¹¹⁰

Esto ocurre en la determinación mixta al igual que la determinación presuntiva poseen similitudes entre las que encontramos:

- Son métodos de determinación tributaria;
- Requieren del contribuyente para que operen; y,
- Crea incertidumbre en su aplicación¹¹¹.

Frente a esta situación, el arbitraje es plenamente admisible y nos ayudará a un esclarecimiento de los hechos y precisar el acto de determinación, revisando la actuación del contribuyente pero de una manera apegada a derecho, evaluando las situaciones que no son posibles de arbitraje, en donde la administración no actuará discrecionalmente sino apegada a derecho dejando de lado toda liquidación arbitraria que se pueda producir, sin vulnerar de ninguna manera los principios de indisponibilidad de la norma tributaria y de legalidad.

No se está manejando ningún tributo, sino una correcta aplicación sobre la base de la ley; normas que son respetadas por el árbitro que conoce este procedimiento que por medio de su laudo da seguridad al contribuyente, sin existir violación alguna a sus legítimos derechos como

¹¹⁰ R. O., No. 38 de 14 de Junio del 2005.

¹¹¹ La incertidumbre hago referencia a la inseguridad que el contribuyente tiene respecto de cómo procederá la Administración ya que se fundamenta en hechos indicios; situaciones circunstanciales y no concretas para establecer la cuantía del tributo.

contribuyente posee, establecido claridad para la determinación.

Por lo demás en primera instancia, las normas establecidas en la Ley de Arbitraje y Mediación será la que guíe dicho procedimiento para que se establezca una normativa específica para el efecto, a pesar que el presente asunto respecto del procedimiento y ejecución del laudo es necesario un amplio estudio. Se debe tener presente que el principio de indisponibilidad del crédito tributario no implica la indisponibilidad de liquidar y disponer de dicha liquidación, sometido a un arbitraje.

Para la aplicación de estos criterios, es necesario una reforma que viabilice la puesta en marcha del arbitraje, siendo el Código Tributario el primero en ser modificado respecto de las atribuciones y deberes de la administración, la extinción de la obligación tributaria, los deberes del contribuyente, la determinación tributaria, las reclamaciones administrativas, y las normas generales para optar por un arbitraje y de esta manera la figura arbitral se adecue.

10.2. El arbitraje en la recaudación del tributo.

Como una segunda situación en donde considero también aplicable el arbitraje tributario como un primer paso dentro de su implantación, en la fase administrativa de recaudación del tributo, es en lo referente a las facilidades de pago que el sujeto pasivo está facultado a solicitar a la Administración Tributaria.

En la legislación actual los deudores de las obligaciones tributarias tienen el derecho a que la

administración tributaria le conceda facilidades de pago,¹¹² con la oferta de satisfacer una parte de la deuda, para que lo restante el contribuyente se someta a un plan de pagos. Por medio de esta petición los contribuyentes difieren sus obligaciones

Considero procedente un arbitraje en este sentido, con una obligación pendiente donde ya no existe posibilidad alguna del vulnerar el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria o legalidad, en la medida que lo único que se realiza es diferir la obligación determinada, y no es un procedimiento en que las partes ingresan a una negociación sino más bien es una procedimiento regido por normas que no desconocen la obligación tributaria o el hecho imponible. La intervención de los árbitros se convertiría en una decisión equilibrada limitando la total discrecionalidad de la administración, en estos casos la administración se convierte en juez y parte, que evalúa las razones por las cuales el contribuyente no puede realizar el pago de contado.

Por ello el árbitro se convierte en un tercero que conoce de manera independiente la postura del contribuyente, el cual debe justificar los inconvenientes para su cumplir su obligación tributaria, y por su parte la administración que justificará lo contrario; tomándose una decisión mas equitativa, similar a la de un juez.

La prescripción, la caducidad y las facilidades de pago son figuras jurídicas reconocidas por la ley tributaria, que ponen en evidencia el hecho de que el principio de indisponibilidad del crédito tributario no es absoluto; existiendo por lo tanto disposiciones que solo flexibilizan la recaudación de los tributos.

¹¹² Inicialmente puede aplicarse con para resolver cuestiones de carácter repetitivo o situaciones de ínfima cuantía, y de baja

Al respecto el Código Tributario Codificado, en su artículo 152 determina que con una liquidación realizada y plenamente exigible puede solicitar facilidades de pago, así por la importancia me permito transcribirlo:

Art. 152.- Compensación o facilidades para el pago.- Practicado por el deudor o por la administración un acto de liquidación o determinación tributaria, o notificado de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, el contribuyente o responsable podrá solicitar a la autoridad administrativa que tiene competencia para conocer los reclamos en única y definitiva instancia, que se compensen esas obligaciones conforme a los artículos 51 y 52 de este Código o se le concedan facilidades para el pago.

La petición será motivada y contendrá los requisitos del artículo 119 de este Código con excepción del numeral 4 y, en el caso de facilidades de pago, además, los siguientes:

- 1. Indicación clara y precisa de las obligaciones tributarias, contenidas en las liquidaciones o determinaciones o en los títulos de crédito, respecto de las cuales se solicita facilidades para el pago;*
- 2. Razones fundadas que impidan realizar el pago de contado;*
- 3. Oferta de pago inmediato no menor de un 20% de la obligación tributaria y la forma en que se pagaría el saldo; y,*
- 4. Indicación de la garantía por la diferencia de la obligación, en el caso especial del artículo siguiente.*

No se concederán facilidades de pago sobre los tributos percibidos y retenidos por agentes de percepción y retención, ni para las obligaciones tributarias aduaneras.¹¹³

La inclusión de un arbitraje en esta fase recaudatoria, a más de dar seguridad y legalidad al contribuyente, descartando el abuso que la Administración Tributaria, constituyendo un procedimiento que disminuye en gran medida la conflictividad ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, puesto que si el solicitante no obtiene una aceptación de facilidades de pago puede impugnarla. En esta instancia el árbitro solo intervendría en el procedimiento, limitando la inseguridad y una evidente conflictividad tanto administrativa por medio del juicio coactivo o posteriormente ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

En estos casos el arbitraje en su esencia resuelve controversias entre particulares dentro un

ámbito privado al proceder en materia tributaria, es evidente que el árbitro al investirse de facultades tributarias se convierte en un árbitro de Derecho Público con plenas facultades que concede la Ley de Arbitraje y Mediación como si fuera un juzgador en el ámbito privado.

11. El arbitraje tributario internacional.

Para la aplicación de este arbitraje, el criterio de soberanía se encuentra en discusión puesto que al parecer existe una violación de este principio, el mismo que no se encuentra vulnerado puesto que corresponde a la propia autonomía y voluntad de los Estados, los cuales pueden decir o no si intervienen en un arbitraje en virtud de su soberanía, y se encuentra acorde con la normativa interna de las naciones que buscan colaborar con el contribuyente que ha sido doblemente gravado con un tributo igual en cuanto a su hecho generador.

En ese sentido se expresa también que existe una violación de un principio de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario, el mismo que no existe puesto que se encuentra enmarcado dentro de la atribución que posee el Estado para auto manejarse, dentro de su política de gobierno.

En este ámbito el principio de subsidiariedad es considerado dentro de este campo el mismo que hace referencia a que todos los mecanismos arbitrales deben operar bajo lo establecido por los tratados, los cuales debe incluir designación de árbitros, el procedimiento y la participación de los particulares.

El arbitraje internacional tributario es un sistema que está previsto en un convenio internacional,

¹¹³ R. O. 38 14 de Junio del 2005.

dentro de una cláusula de un contrato o en un mecanismo que acuden las partes para resolver sus controversias, por ello existe el criterio de creación de una Corte Internacional de Justicia que conozca arbitramientos en materia tributaria de manera exclusiva y de carácter especializado; en la actualidad funcionan como tribunales arbitrales: la Cámara de Comercio Internacional de París; el Centro Internacional de Arreglos de Diferencias; la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil, que conocen arbitrajes internacionales pero no existe un órgano especializado en arbitraje internacional.

De manera general, el arbitraje tributario internacional surge por la celebración de convenios para evitar las divergencias que nazcan de su interpretación entre ellos, se pueden producir inconvenientes entre un Estado y un particular; convenios que se establecen dentro de sus cláusulas mecanismos para resolver las controversias; también se puede producir sobre asuntos no contemplados en el convenio y solo ingresa un arbitraje a falta de un procedimiento amistoso.

Los tratados tributarios celebrados en un primer momento tenían como objeto que un mismo sujeto pasivo pague los mismos tributos en distintos Estados, pero el concepto ha evolucionado hasta llegar a que los Estados concreten sus acuerdos para evitar la doble imposición, como un mecanismo de evitar la evasión fiscal por medio del intercambio de información de las Administraciones Tributarias; si existe un conflicto sobre el particular se debe proponer cualquier intención para solucionarlo de una manera amistosa caso contrario se sugiere establecer una cláusula compromisoria como lo exige el artículo 25 del Convenio OCDE¹¹⁴.

También se presentan conflictos entre administraciones tributarias y particulares, que se celebran

¹¹⁴ "Como principio general de estos convenios, se establece que todas las disputa que pueden ser resueltas por el mecanismo de procedimiento amistoso pueden ser llevadas a arbitraje excepto aquellas materias que comprometen la política tributaria o el derecho tributario doméstico de los Estados contratantes." José Vicente Troya Jaramillo, *Arbitraje en Materia Tributaria*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004 Pág.: 21.

al amparo de Convenios Internacionales de Inversión, caso presentado en nuestro país con la devolución del IVA a las compañías petroleras; el cual ha suscitado argumentos sobre la aplicación del convenio en cuanto a su jurisdicción y competencia puesto que constituye un convenio de carácter mercantil que pretende incluirse en cuestiones tributarias; situación que se complica en cuanto en el país no existe una normativa que permita intervenir al Estado Ecuatoriano en este tipo de arbitraje y peor aún que el Estado pueda ser objeto de una controversia de ese tipo, por lo que claramente se puede evidenciar que no es procedente un arbitraje de ese tipo salvo que opere una reforma normativa¹¹⁵.

Es importante destacar que para todo mecanismo alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria que se desee intervenir, tiene que nacer de la voluntad de los Estados, ya que no se puede sustentar la existencia de un arbitraje obligatorio excepto cuando una cláusula compromisoria lo establezca a la luz de los convenios celebrados entre Estados, obligatoriedad que vuelve incompatible con la soberanía de los Estados y con la esencia misma del arbitraje, esto siempre dentro de un marco de normativo que lo regule de manera uniforme para lograr la efectividad como mecanismo alternativo y con el objetivo que sea aplicado de manera general a los tratados, en la medida que a nivel internacional no existe una Corte Tributaria o un Tribunal Arbitral que conozca este tipo de controversias.

¹¹⁵ La Corte de la Reina de Londres dio su veredicto sobre el recurso de apelación interpuesto por el Estado ecuatoriano para nulificar el laudo arbitral del 12 de julio de 2004, que obliga a devolver \$75 millones de IVA petrolero a esa la empresa Occidental Exploration & Producción Company. La Corte declaró la Jurisdicción y competencia para resolver sobre la nulidad del laudo arbitral, puesto que el tratado es parte de la ley Ecuatoriana, con un rango superior a las leyes estatales, lo que subsanó cualquier duda sobre que sea un asunto no juzgable. Esto lo podemos observar lo expresado por la "IN THE SUPREME COURT OF JUDICATURE COURT OF APPEAL (CIVIL DIVISION) ON APPEAL FROM QUEEN'S BENCH DIVISION", que en su punto 48 de manera textual manifiesta "These considerations are by themselves in our view sufficient to decide this appeal in Ecuador's favour. But Mr Lloyd Jones also advances two fall-back arguments. The first is based on evidence that, under Ecuadorian law, the Treaty is self-executing, and becomes part of Ecuadorian law – indeed at a level superior to that of any ordinary domestic law. On that basis, he submits that, even if the agreement to arbitrate was not itself a sufficient justification for an English Court to consider the scope of the arbitration contemplated by the Treaty, the incorporation into Ecuadorian law removed any objection (...) But matters of status and contract are subject to different principles in private international law. If the agreement to arbitrate had been subject to Ecuadorian law, Mr Lloyd Jones's argument could have had force. As it is, it seems to us of no assistance to Ecuador". (tomado de la dirección de internet [Http://ita.law.uvic.ca](http://ita.law.uvic.ca))

Volviendo a la legislación ecuatoriana, en los artículos 161, 162 y 163¹¹⁶ de la Constitución Política de la República, se establece el procedimiento por medio del cual los tratados forman parte del ordenamiento jurídico nacional, prevaleciendo sobre las leyes y otras normas de menor jerarquía, previa aprobación del Congreso Nacional, siempre que sean normas reconocidas por el Derecho Internacional.

Bajo el amparo de los convenios tributarios suscritos, se pueden someter las controversias de índole tributaria, y ser plenamente aplicables a la legislación nacional siempre que cumplan con el mecanismo de aprobación por parte del Congreso. El Ecuador tiene tratados firmados, ratificados y vigentes convenios para evitar la doble tributación internacional con los siguientes países: Argentina, Canadá, España, Francia, Italia, México, Rumania, Suiza, Alemania, Chile, Brasil y también la DECISIÓN 40 (actual 578)¹¹⁷. Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina”.¹¹⁸

¹¹⁶ Estos artículos manifiestan: Art. 161.- Serán reprimidos con prisión de tres meses a dos años quienes ofendieren al Tribunal Supremo Electoral o a sus vocales.

Art. 162.- Será reprimido con multa de quinientos a dos mil sucres y en caso de reincidencia, con multa de tres mil a diez mil sucres y la destitución del cargo, el funcionario o empleado público que, estando obligado en razón de sus funciones, no exigiere a los ciudadanos, en los casos determinados en esta ley, la exhibición del certificado de votación, de exención, o del pago de la multa respectiva.

Art. 163.- Serán reprimidos con prisión de seis meses a tres años y multa de mil a diez mil sucres: a) Los funcionarios del Registro Civil que concedieren cédulas de ciudadanía a quienes no reunieren los requisitos constitucionales para tenerla o las concedieren con nombres distintos a las que constaren en la partida de nacimiento del interesado; b) Quienes obtuvieren más de una cédula, aunque se valieren de nombres diversos; y, c) Quienes hubieren utilizado firmas falsas para el auspicio de candidaturas o de consulta popular y proceso de revocatoria del mandato R.O. 1 de 11 Agosto de 1998.

¹¹⁸ Egas Reyes Pablo, *Arbitraje Tributario*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004 Pág.: 113.

Capítulo III

El arbitraje tributario en la legislación interna de los países miembros de la Comunidad Andina

1. Realidad Jurídica de Bolivia.

Bolivia como primer país a ser analizada su legislación, en referencia al arbitraje está a lo prescrito por el artículo 26 y 27 de su Constitución,¹¹⁹ los que determinan la creación de los impuestos y la generalidad de los mismos, así:

"Artículo 26.- Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante el Tribunal Constitucional contra los impuestos ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales.

Artículo 27.- Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos."

De la normativa citada se desprende que el principio de legalidad se encuentra presente en la Constitución, la misma que regula el control constitucional respecto de la creación de la normativa tributaria para el país; en ese sentido, el principio de legalidad como norma que regula la imposición del Estado frente a los sujetos pasivos se encuentra de manera expresa en su artículo 6 del Código Tributario¹²⁰ boliviano:

"Artículo 6.- Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

1. Sólo la Ley puede:

- 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alicuota o el límite máximo y mínimo de la misma y designar al sujeto pasivo.*
- 2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.*
- 3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.*
- 4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.*
- 5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales.*
- 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.*
- 7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias.*
- 8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.*

¹¹⁹ De Fecha 12 de Agosto de 1994

¹²⁰ De fecha 2 de Agosto del 2003.

II. Las tasas o patentes municipales, se crearán, modificarán, exencionarán, condonarán y suprimirán mediante Ordenanza Municipal aprobada por el Honorable Senado Nacional”.

Este articulado destaca de manera taxativa y con exigencia de carácter legal para crear, modificar, excluir, otorgar, condonar y sancionar las cuestiones tributarias, estableciendo un abanico de posibilidades y a su vez garantías que el contribuyente posee y que el Estado se compromete a respetarlas.

En referencia a las formas de extinguir la obligación tributaria, el texto tributario hace constar los ya conocidos modos establecidos en las legislaciones de la mayoría de los países de la subregión, como es el pago, la compensación, la confusión, la condonación y la prescripción, a las que se agrega otras formas especiales de extinción en materia aduanera como es el abandono de la mercadería, entre otros. Como es evidente en esta legislación tampoco hace referencia alguna a la transacción como forma de extinguir la obligación tributaria.

En lo que respecta a la Ley de Arbitraje¹²¹ de esta República, determina de manera clara que controversias se someten a un arbitraje, así su artículo 3 manifiesta *“Pueden someterse a arbitraje las controversias surgidas o que puedan surgir de relaciones jurídicas contractuales o extracontractuales de las partes, mediante el ejercicio de su libre arbitrio sobre derechos disponibles y que no afecten al orden público, antes, en el transcurso o después de intentado un proceso judicial, cualquiera fuere el estado de éste, extinguiéndolo o evitando el que podría promoverse.”*

Es importante la plena facultad que el Estado boliviano posee para decidir someterse a un arbitraje siempre que los asuntos versen sobre derechos disponibles o que deriven de una

¹²¹ Artículo 1 de la Ley de Arbitraje de Bolivia Ley No. 1770, del 10 de marzo de 1997.

relación jurídica patrimonial de derecho privado y de naturaleza contractual; es decir, hace referencia a un tipo de contratos dentro del ámbito público.¹²² Pero de igual forma es clara la exclusión descrita en el artículo 2, que se suman a las ya relatadas en el articulado primero de esta Ley, así encontramos:

- "Artículo 6 Materias excluidas de arbitraje*
1. No podrán ser objeto de arbitraje:
1 Las cuestiones sobre las que haya recaído resolución judicial firme y definitiva, salvo los aspectos derivados de su ejecución.
2. Las cuestiones que versen sobre el estado civil y la capacidad de las personas.
3. Las cuestiones referidas a bienes o derechos de incapaces, sin previa autorización judicial.
4. Las cuestiones concernientes a las funciones del Estado como persona de derecho público."

Es de recordar que una de las funciones estatales innata es la imposición de las políticas fiscales y tributarias de financiación del Estado, que excluirían de un arbitraje tributario en ese sentido.

2. Realidad Jurídica de Colombia.

En referencia a su Constitución, el Congreso es el gestor de las normas tributarias y la única entidad que puede establecer rentas nacionales y fijar los gastos de administración, los cuales consiguen ser modificados con la iniciativa del ejecutivo, iniciándose los proyectos en la Cámara de Representantes.¹²³

Con esto recojo las palabras de Addy Mazz que sostiene: Para el caso de Colombia no existe un Código Tributario como tal, en su lugar existe el denominado Estatuto Tributario el que regula todo lo concerniente a la extinción de la obligación tributaria por el pago, la compensación, la remisión y la prescripción, admitiéndose también como mecanismos para la extinción de la

¹²² Artículo 1 de la Ley de Arbitraje de Bolivia Ley No. 1770, del 10 de marzo de 1997

¹²³ Esto se encuentra en los artículos 150 y 154 de la Constitución Colombina de 4 de julio de 1991.

obligación tributaria las constantes en el Código Civil, esto incluye la transacción, para lo cual la Ley tiene que preverlo¹²⁴.

En lo referente al Arbitraje de este país la Constitución expresa: *"Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley."*¹²⁵

Como se verifica existe exigencia de transigibilidad respecto de los asuntos materia de arbitraje por ello *"Las partes involucradas en un conflicto de carácter transigible, defieren su solución a un tribunal arbitral, el cual queda transitoriamente investido de la facultad de administrar justicia, profiriendo una decisión denominada laudo arbitral."*¹²⁶

También en su artículo 13 inciso segundo dice: *"Del ejercicio de la función jurisdiccional por otras autoridades y por particulares. Ejercen función jurisdiccional de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política: Los particulares actuando como conciliadores o árbitros habilitados por las partes, en asuntos susceptibles de transacción, de conformidad con los procedimientos señalados en la ley. Tratándose de arbitraje, las leyes especiales de cada materia establecerán las reglas del proceso, sin perjuicio de que los particulares puedan acordarlas. Los árbitros, según lo determine la ley, podrán proferir sus fallos en derecho o en equidad. El arbitraje puede ser en derecho, en equidad o técnico. El arbitraje en derecho es*

¹²⁴ Bravo Arteaga citado por Andy Mazz en su trabajo *Medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario interno, con especial referencia al acuerdo en la etapa de determinación y a la transacción*, Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004, Pág. : 513

¹²⁵ Artículo 116 inciso 4 de la Constitución de 1991.

aquel en el cual los árbitros fundamentan su decisión en el derecho positivo vigente...".

En lo que respecta a la Ley de Arbitraje¹²⁷ comprende una apertura para ejecutarlo similar a la descrita en la legislación ecuatoriana, en este sentido manifiesta en su artículo 115 *"El arbitraje es un mecanismo por medio del cual las partes involucradas en un conflicto de carácter transigible, defieren su solución a un tribunal arbitral, el cual queda transitoriamente investido de la facultad de administrar justicia, profiriendo una decisión denominada laudo arbitral"*. Respecto de lo último dista de nuestra legislación en el sentido que este articulado no restringe ni abre la posibilidad que el Estado intervenga en un procedimiento de este tipo, situación que se entendería procedente si consta mediante un convenio como lo manifiesta el último párrafo del artículo descrito *"...en la cláusula compromisoria o en el compromiso, las partes indicarán el tipo de arbitraje. Si nada se estipula, el fallo será en derecho."*

Por lo expuesto se evidencia que en la legislación colombiana la aplicación de un arbitraje de carácter tributario es muy lejana con la legislación actual, y se complica mas con la inexistencia de una norma tributaria codificada que regule de manera mas precisa toda la normativa tributaria simplificándola, haciéndola mas sencilla y de fácil comprensión para el contribuyente.

Lo que si es destacable es la amplia normativa que regula el arbitraje así como la conciliación dentro de la normativa de Colombia, estableciendo de manera clara los mecanismos pre-arbitrales, su procedimiento, ejecución del laudo en distintas materias áreas del derecho, ley que está mas dirigida a resolver controversias de tipo comercial.

¹²⁶ Verificar que artículo es 116 de la Constitución del año 1991.
¹²⁷ Decreto N° 1818 de 1998

Para terminar este análisis recojo las palabras de la autora Addy Mazza que cita a Mauricio Plazas, que expresa "... colombia no ha tenido acogida ni la conciliación ni el arbitramiento, como medios alternativos para la solución de conflictos en naturaleza tributaria"¹²⁸ esto frente a la amplia gama de tipicidad que contenida en el Estatuto Tributario regula la mayor parte de la normativa tributaria colombiana, que podría llevar a confusiones.

3. Realidad Jurídica de Perú.

La Constitución Política del Perú, al igual que las anteriores legislaciones contienen los principios de Legalidad e Igualdad descritos de manera extensa dentro del primer capítulo del presente trabajo, pero también contiene disposiciones que protegen los derechos humanos de la persona y el principio de no confiscatoriedad del tributo, así y para mayor ilustración me permitiré transcribir el artículo correspondiente:

*"Artículo 74 Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."*¹²⁹

De igual manera en el caso del arbitraje, como se puede apreciar en el artículo 63 de la citada Constitución esta ligada mas al ámbito comercial, puesto que inicialmente aborda sobre la inversión extranjera y la renuncia de la conocida cláusula Calvo;¹³⁰ como consecuencia de

¹²⁸ Mazz Anddy, *Medio alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario interno, con especial referencia al acuerdo en la etapa de determinación y a la transacción*, Memorias de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004, Pág. : 513.

¹²⁹ Constitución Política de 1 de Julio de 1993.

¹³⁰ La Doctrina Clavo en esencia consiste que los inversionistas o empresas extranjeras no pueden solicitar protección o reclamación de carácter diplomática para solucionar las controversias que surjan con el Estado, el mismo hace respetar la plena aplicación y vigencia de sus leyes nacionales.

aquello constitucionalmente manifiesta “...el Estado y las demás personas de derecho público pueden someter las controversias derivadas de relación contractual a tribunales constituidos en virtud de tratados en vigor. Pueden también someterlas a arbitraje nacional o internacional, en la forma en que lo disponga la ley,” limitando el arbitraje a una materia contractual únicamente.

Por su parte en el caso del Código Tributario del Perú, el principio de legalidad es ampliamente respaldado puesto que nuevamente en la norma cuarta del cuerpo normativo antes citado describe de manera mas clara este principio que en la Constitución.

La exigencia de legalidad que requiere que el tributo para su exigibilidad, debe establecerse por medio de una norma, para crear, modificar y suprimir tributos, conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios, normas, procedimientos administrativos y jurisdiccionales, definir infracciones y sanciones.

Los modos de extinguir la obligación tributaria constan en el Código Tributario existiendo cinco medios de extinción de la obligación tributaria a saber: el pago, la compensación, la condonación, la consolidación, e incluyen un modo no previsto en otras legislaciones, al menos en lo que a la Comunidad Andina se refiere, como es la Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa¹³¹ y como último modo de extinguir “las que prevean otras leyes” esta disposición abre una gama de posibilidades para que por medio de una ley de carácter especial incluya el arbitraje tributario o por qué no dentro del Código Tributario. Personalmente considero muy abierto este criterio, situación criticada puesto que crea inseguridad e incertidumbre a los contribuyentes como se anotó.

Como se verifica no existe referencia alguna respecto de una transacción como modo de extinguir la deuda tributaria, mas aún si la Ley de Arbitraje¹³² de este país hace exclusiones taxativas en su artículo 1 respecto de las controversias que se puede someter a arbitraje, así manifiesta:

“Pueden someterse a arbitraje las controversias determinadas o determinables sobre las cuales las partes tienen facultad de libre disposición, así como aquellas relativas a materia ambiental, pudiendo extinguirse respecto de ellas el proceso judicial existente o evitando el que podría promoverse; excepto:

- 1. Las que versan sobre el estado o la capacidad civil de las personas, ni las relativas a bienes o derechos de incapaces sin la previa autorización judicial.*
- 2. Aquellas sobre las que ha recaído resolución judicial firme, salvo las consecuencias patrimoniales que surjan de su ejecución, en cuanto conciernan exclusivamente a las partes del proceso.*
- 3. Las que interesan al orden público o que versan sobre delitos o faltas. Sin embargo, si podrá arbitrarse sobre la cuantía de la responsabilidad civil, en cuanto ella no hubiera sido fijada por resolución judicial firme.*
- 4. Las directamente concernientes a las atribuciones o funciones de imperio del Estado, o de personas o entidades de derecho público.”*

Esto se complica mas aún cuando en su siguiente artículo, en su numeral décimo exige que el convenio arbitral sea por escrito so pena de nulidad, siempre que nazcan de controversias contractuales con Estado Peruano o personas del Derecho Publico; lo que torna verdaderamente inaplicable un arbitraje tributario con la legislación que rige en este momento en el Perú, en virtud de las exclusiones claras del artículo primero así como la inexistencia de la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria.

Como se evidencia, la legislación peruana adolece de una habilitación legal correspondiente que permita sujetarse a un procedimiento arbitral respecto de controversias tributarias, en

¹³¹ Las deudas de cobranza dudosa, son aquellas deudas que se han agotado todas las acciones previstas en el procedimiento coactivo.

¹³² De fecha 3 de enero de 1996.

cuanto existen otros medios en los cuales el contribuyente puede acceder a medios de impugnación como legalmente esta establecido.

4. Realidad Jurídica de Venezuela.

Como antecedente antes de abordar la legislación venezolana considero pertinente citar a la autora uruguaya Addy Mazz, que sostiene que el anterior Código Tributario de Venezuela preveía la transacción de manera parcial, la cual estaba dirigida a los hechos y no en cuanto al significado de la norma. Para que esta transacción opere era necesario respetar el "... artículo 59 reservaba al ejecutivo nacional, por intermedio del Ministerio de Hacienda, la facultad, de autorizar la transacción previo pronunciamiento favorable del Consejo de Ministros y oída la opinión del Contralor General de la República.”¹³³

De la lectura del documento transcrito, el tipo de transacción que constaba en el anterior Código Tributario de Venezuela, evidencia que la transacción coincide con el criterio expuesto en el capitulo anterior que dirigía únicamente a los hechos mas no al derecho, consideraciones de hecho que son plenamente asimiladas con las reflexiones ya expuestas en líneas anteriores que no han sido considerados en la actualidad como lo pasamos a ver.

Por su parte el principio de legalidad se encuentra manifestado en la disposición Constitucional en su artículo 317 que dice: “*No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén*

¹³³ Mazz Anddy, *Medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario interno , con especial referencia al acuerdo en la etapa de determinación y a la transacción*, Memorias de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004, Pág. : 513.

establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”¹³⁴.

De igual forma aborda el tema respecto del arbitraje en su artículo 258 y expresa: “La ley organizará la justicia de paz en las comunidades. Los jueces o juezas de paz serán elegidos o elegidas por votación universal, directa y secreta, conforme a la ley, que promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos”.¹³⁵

En lo que respecta al actual Código Orgánico Tributario venezolano promulgado el 17 de octubre de 2001, ha introducido por primera vez la posibilidad que las disputas de carácter tributario, entre la administración y los contribuyentes siempre que sean susceptibles de transacción, inclusión única dentro de los países de la Comunicada Andina, disposición que consta de manera expresa la transacción y el arbitraje tributario que están considerados en los artículos 305 y 312 del mismo cuerpo normativo, que como mecanismo alternativo de solución de conflictos y de terminación judicial se incorporan.

Así el artículo 305, manifiesta: “*Las partes podrán terminar el conflicto pendiente mediante transacción, celebrada conforme a las disposiciones de este capítulo, la cual deberá ser homologada por el juez competente para los fines de su ejecución.*”¹³⁶ Por su parte el artículo 312 manifiesta: “*Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante*

¹³⁴ Gaceta Oficial, 37.305 de fecha 1710/2001.

¹³⁵ Gaceta Oficial, 37.305 de fecha 1710/2001.

¹³⁶ Gaceta Oficial, 37.305 de fecha 1710/2001.

*transacción celebrada conforme a las disposiciones de este Capítulo, la cual deberá ser homologada por el Juez competente a los fines de su ejecución.”*¹³⁷

Como se verifica de la lectura del artículo en el caso de la transacción,¹³⁸ cualquiera de las partes, pueden solicitar la aplicación de la transacción ante el Tribunal Fiscal, planteando los fundamentos que lo hacen, y con anterioridad al informe que emite la Administración Tributaria, la cual tendrá el plazo de 30 días para formar el expediente y enviarlo a la Procuraduría de la República, entidad que en el mismo tiempo emitirá su opinión de carácter vinculante; siempre que la Procuraduría de la República acepte los términos de la transacción propuesta para posteriormente redactar el acuerdo y comunica al interesado el cual puede o no acogerlo.

Una vez sucrito el acuerdo con el interesado, este pone fin al juicio, esta transacción realizada entre las partes posee la misma fuerza de cosa juzgada; es decir, que es de carácter inimpugnable. Consecuentemente se termina una disputa entre la Administración y el contribuyente.

¹³⁷ Gaceta Oficial, 37.305 de fecha 1710/2001.

¹³⁸ Cesar Hernández, en su trabajo *Arbitraje Tributario*, realizado para las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004, cita al doctor Florencio Contreras, en su libro "Disquisiciones Tributarias" quien resume los vicios que acompañan a las transacciones, tributarias para el caso venezolano, y los resume continuación : a) Las transacciones quebrantan al principio de Generalidad del impuesto, pues el contribuyente que transige sus obligaciones con el fisco se sustrae de la obligación constitucional de pagar los tributos, b) Estas transacciones violan el principio de la igualdad de la Ley, los contribuyentes son poderosos y evidentemente la transacción le beneficia. c) También quebranta el principio de igualdad de los impuestos y los principios de legalidad tributaria, por cuanto su realidad material se resuelven en verdaderas exoneraciones, d) estas transacciones colindan con lo expresado en el Código Civil y se vulnera lo dispuesto por el artículo 6 que manifiesta que no pueden renunciarse disposiciones en donde se intervenga el bien público. Y Concluye En un Estado de Derecho las controversias tributarias deben ser resueltas por el Poder Judicial

La falencia del procedimiento indicado es que puede acceder el universo de contribuyentes sin limitante alguno, solo estableciendo la exigencia respecto de la cuantía de la obligación tributaria que debe tener la aprobación previa de la Procuraduría.

Con esto se tiene la plena convicción que es transable todo tipo de obligación tributaria, puesto que no existe ninguna restricción de carácter legal que limite a situaciones de hecho o derecho. Contrario al criterio casi unánime de la doctrina que considera procedente siempre que se sometan a arbitraje asuntos de hecho únicamente.

En el caso del arbitraje, como se citó el artículo, solo procede cuando se ha interpuesto las partes y ha sido aceptado el recurso contencioso tributario, para ello las partes de mutuo acuerdo formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, debiendo expresar con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros. Una vez sometido a un procedimiento arbitral, excluye a la jurisdicción contenciosa tributaria y se suspende el procedimiento judicial en cualquier estado que se inicie.

El convenio puede ser suscrito por el contribuyente y en el caso de la administración debe ser por la máxima autoridad, constando en este caso un procedimiento para designación de los árbitros honorarios, y el procedimiento de aceptación de sus cargos, este arbitraje posee un término de seis meses con otra prórroga adicional por el mismo tiempo para ser resuelto.

Respecto de la exigencia de profesionales que pueden intervenir en el procedimiento arbitral son profesionales del derecho los cuales no se exige que posean una especialización tributaria o técnica en este aspecto. También se convierte en un mecanismo arbitral un tanto sui generis en el sentido que el laudo emitido dentro de este procedimiento es sujeto de apelación así como de

nulidad, los cuales puede ser planteados ante el Tribunal Supremo de Justicia, en los dos casos no se establece en qué tiempo se procede a la interposición de las acciones descritas; siendo estos dos recursos con caracteres muy similares en ese caso las normas del procedimiento civil que serían aplicables para llenar los vacíos del procedimiento arbitral establecido en este Código, afirma la legislación venezolana.

Como se verifica por lo expuesto no existe limitante alguno en la legislación venezolana que limite la aplicación de un arbitraje tributario, mas aun este se encuentra plenamente respaldado por una normativa constitucional y legal tributaria que lo faculta, pero al revisar la Ley de Arbitraje¹³⁹ de este país se la considerada como supletoria por el artículo 326 del Código Orgánico Tributario de Venezuela, tornándose contradictorio la aplicación del arbitraje tributario puesto que el artículo tercero de la Ley de Arbitraje Comercial, lo excluye de manera expresa, así el artículo manifiesta:

"Artículo 3º. Podrán someterse a arbitraje las controversias susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir. Quedan exceptuadas las controversias:

- a. Que sean contrarias al orden público o versen sobre delitos o faltas, salvo sobre la cuantía de la responsabilidad civil, en tanto ésta no hubiere sido fijada por sentencia definitivamente firme;*
- b. Directamente concernientes a las atribuciones o funciones de imperio del Estado o de personas o entes de derecho público;*
- c. Que versan sobre el estado o la capacidad civil de las personas;*
- d. Relativas a bienes o derechos de incapaces, sin previa autorización judicial;"*

Como sabemos es atribución del Estado imponer los tributos para su recaudación, como manifestación de su imperio y como fuente de financiamiento para el mantenimiento del bien común, en ese sentido la prohibición que esta facultad sea transigible por medio de un arbitraje limita totalmente la practica y se opone con lo establecido en el Código Orgánico Tributario, mas

aun cuando este arbitraje no esta limitado si su aplicación si procede sobre presupuestos de hecho o derecho que encaminen de manera correcta el arbitraje en esta materia como se ha expuesto.

En todo caso en la legislación venezolana exhorta al contribuyente para que busque el advenimiento, motivo por el cual el arbitraje tributario es perfectamente admisible dentro de esta legislación.

¹³⁹ De fecha 7 de Abril del 1998.

CONCLUSIONES.

Por todo lo expuesto, al terminar el presente trabajo investigativo sobre “LA PROCEDENCIA EN LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR” se puede arribar a las siguientes conclusiones:

- La tipicidad de las normas tributarias no excluyen totalmente la inseguridad en la aplicación o interpretación de la norma dada su elaboración abstracta y lo difícil que constituye el configurar específicamente el hecho generador, motivado por la falta de conocimiento legal a fondo por parte de legislador, generado por la creciente complejidad de las relaciones económicas actuales que dificulta en mayor medida la determinación de las actividades administrativas que no siempre puede ser plena y completa, lo que da espacio a apreciaciones diferentes.
- Los métodos alternativos de solución de conflictos contribuyen al acceso de la administración de justicia con el respaldo constitucional para dirimir controversias en las cuales no se discute sobre la legalidad de los actos administrativos de liquidación, o imposición de sanciones tributarias; es decir, que no son actos que atenten contra el orden jurídico en sí mismo, esto facilita al equilibrio entre las facultades de la administración tributaria y los derechos y garantías de los contribuyentes.
- El arbitraje tributario es un medio heterocompositivo de arreglo de las controversias, no constituye un arbitraje puro, por el cual las partes voluntariamente sometan cualquier controversia a un procedimiento arbitral, puesto que existe límites en hacerlo.

- Jamás se puede considerar que la aplicación del arbitraje sustituya a la Ley, y su condición *ex lege* del tributo, no implica dejar en manos de los árbitros la posibilidad de desconocer la ley sino habilitarlos para solucionar conflictos, por tal razón el contribuyente no puede abstraerse del cumplimiento de la Ley alegando un acuerdo arbitral entre el contribuyente y la Administración.
- Se debe tomar muy en cuenta que la transacción en el sentido civil implica aportar con concesiones recíprocas entre las partes pero en el caso tributario ello no podría ocurrir en el caso de arbitraje, de ser así se estaría disponiendo el ejercicio de la protesta tributaria determinado administrativamente, motivo por el cual no puede ocurrir lo mismo para el arbitraje tributario ya que las partes no pueden hacer concesión de sus pretensiones sino respetar la decisión arbitral, por ello la concepción de transacción como esencia del procedimiento arbitral en el campo tributario posee otro significado.
- Por lo anotado se infiere de manera general que el principio de legalidad no se encuentra vulnerado por la aplicación del arbitraje tributario, en cuanto la norma tributaria no es de carácter absoluta y puede entenderse flexible; en cuanto al principio de indisponibilidad este hace referencia a cuestiones determinativas y no prohíbe la práctica de un arbitraje, y su práctica sería apegada a la ley, con el único fin de agilizar la solución de controversias y reducir la inseguridad o ilegalidades de la Administración, en los casos en que esta lo prevea.
- El arbitraje debe ser como un mecanismo al cual puede acudir de manera voluntaria siempre que cumpla lo establecido por la Ley, y como un procedimiento alternativo, y no sustitutivo del procedimiento administrativo y judicial, con el fin que no sea apartado, y

mas bien considerado como el medio idóneo de resolver controversias de carácter tributario, olvidando el poder que posee el Estado como manifestación de su soberanía para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado coexistiendo en armonía tanto el arbitraje así como los mecanismos contenciosos administrativos para así ayudar a la descongestión de la administración de justicia.

- El arbitraje no significa condonar deudas o perdonarlas sino más bien un medio totalmente procedente como lo hemos visto para solucionar las controversias, resueltas por personas especiales investidas de naturaleza jurisdiccional, en esencia llamados árbitros; tampoco se puede crear impuestos, exenciones ni beneficios fiscales previstos en la ley, por lo que no existe vulneración del principio de capacidad contributiva.
- El arbitraje como método alternativo de solución de controversias en materia tributaria es procedente en la fase administrativa, justificada por medio de un informe que abalice su procedencia, teniendo en cuenta los hechos y materias que se encuentran en discusión.
- Los árbitros no pueden modificar los hechos ni alterar el espíritu de la norma tributaria, en este sentido el árbitro debe resolver conforme a derecho, ya que el arbitraje no es un mecanismo de negociación sino uno de la aplicación plena de la Ley, cuando esta se encuentra en distinta apreciación.
- La aplicación de un arbitraje implica un compromiso entre el contribuyente y la administración, entre los cuales se puede destacar la definición de las materias o controversias que pueden ser sometidas al arbitraje tributario, las condiciones e integración de tribunales, en las cuales se describa los motivos por los cuales se puede rechazar o

aceptar un arbitraje, que debe ser de gran desarrollo.

- Como un primer paso para la aplicación del arbitraje tributario, he citado precedente incorporarlo a la determinación presuntiva y las facilidades de pago, ésta última respecto de la prórroga de los plazos.
- Si finalmente se decide acoger al arbitraje como un mecanismo alternativo de solución de controversias tributarias, debe este contener una regulación completa, clara, precisa y de conocimiento público que ayude a los contribuyentes solicitarla y sea en su único beneficio legislación que en la actualidad no es suficiente para una plena aplicación del arbitraje.
- Así resulta innegable como se ha demostrado en el presente trabajo la plena procedencia constitucional para acudir al arbitraje tributario, como mecanismo alternativo de solución de conflictos siempre que se trate de temas que generen incertidumbre, duda o exista un alto grado de subjetividad en las normas o hechos en la aplicación normativa tributaria.
- La distinción entre el arbitraje interno del arbitraje internacional radica en que el primero depende de que este o no previsto en la legislación interna, que no se oponga a esta y se realiza entre el particular y el Estado, a diferencia del segundo que intervienen varios actores internacionales.

- No existe dificultad, que el arbitraje y otros medios de que se utilizan en el campo internacional, son aplicables a la materia tributaria ya que no limitan la actividad del Estado manifestada por el *ius imperi*.
- Dentro del Pacto Andino el único país cuya legislación incluye un arbitraje tributario y por ende una transacción, dentro de la fase contenciosa, es en el código Orgánico Tributario de Venezuela, la cual esta en abierta contradicción con su Ley de Arbitraje y no se determina que tipo de transacción opera.

RECOMENDACIONES.

Se debe aplicar una reforma normativa al Código Tributario, en la cual debería constar:

1. En el Capítulo V dentro del Título II de las reclamaciones, Consultas, Reclamos Administrativos de debería incluir Del Arbitraje, con su respectiva definición que describa en que consiste es el arbitraje tributario.
2. Para acceder al arbitraje debe comprender procedimiento legal completo especialísimo para el arbitraje tributario, para ello este capítulo deberá incluir:
 - a. Que se puede someter a un arbitraje (situaciones de hecho);
 - b. Limitantes a su aplicación;
 - c. Quién solicita el arbitraje;
 - d. Quién suscribir el acuerdo (administración y contribuyente);

- e. La intervención de la Procuraduría General del Estado;¹⁴⁰
 - f. La integración del Tribunal y sus condiciones;
 - g. Procedimiento arbitral (reglas, lugar del arbitraje, tiempo del mismo, ejecución).
3. Adicional a ello los árbitros de asuntos sometidos a arbitraje tributario, debe estar integrado por profesionales del derecho experimentados en la materia tributaria, sea que el arbitraje se practique por un tribunal o únicamente una persona, para superar así la inexperiencia que en muchos casos los jueces no la poseen.
4. La característica de independencia, imparcialidad, experiencia y especialidad en materia tributaria deben ser las calidades a exigir a los integrantes del Tribunal Arbitral.

¹⁴⁰ El arbitraje en materia tributaria deberá ser consultado a la Procuraduría General del Estado como un órgano que abalice y califique la actuación del árbitro previo a su laudo, intervención que considero que debe expresarse por medio de un informe que verifique la practica del arbitraje.

BIBLIOGRAFÍA.

- Azorey Rubén, *El principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario*. Recopilación realizada en por Eusebio González García, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1989.
- Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires Tomo IV,., Heliasta
- Caivano Roque, *El Arbitraje*. Buenos Aires, Ad-hoc, 2000.
- Costa Ramón, *Instituciones del Derecho Tributario*. Buenos Aires, Depalma 1996.
- Egas Pablo, *Arbitraje en Materia Tributaria*. Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004.
- Erregueña José, *Arbitraje en México*. Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004.
- García Frías Ángeles, *Arbitraje en Materia Tributaria*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004.
- García Nova Cesar, *El arbitraje en Derecho Tributario y la Nueva Ley General Española*. Memorias de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004.
- Hernández Cesar, *Arbitraje Tributario*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004.
- Mazz Addy, *Métodos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario interno, con especial referencia al acuerdo en la etapa de determinación tributaria y a la transacción*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Ecuador 2004.

- Novaro César, *El Arbitraje en Materia Tributaria y su aplicación en el Ámbito interno*. Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, 2004.
- Plazas Vega Mauricio, *El arbitramiento y los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en materia Tributaria y su aplicación en Colombia*. Ponencia Nacional para el Congreso de Caserta septiembre del 2002.
- Plazas Mauricio Alfredo, Piñeiros Perdomo Mauricio, *Métodos Alternativos de solución de conflictos en Materia Tributaria*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Plazas y Perdomo, *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en materia Tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, XXVII Jornadas de Derecho Tributario Colombiano, 2001.
- Pozo Ilingworth Teodoro, *Resolución alternativa de conflictos*. Cuenca, Universidad de Azuay, 2000.
- Salgar Julio, *El arbitraje en el Derecho Colombiano*. Bogotá, Temis 2001.
- Troya Jaramillo José Vicente, *Tributación y Arbitraje Internacional*, Quito, (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador), inédito.
- Troya Jaramillo José Vicente, *El arbitraje en materia Tributaria*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004.
- Piñeiros Mauricio, *Arbitraje en Materia Tributaria*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004.
- Ratto Cecilia y Valle Andrés, *Arbitraje Tributario*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004.
- Rosembuj Tulio, *La transacción Tributaria*. Buenos Aires, Instituto de las Finanzas Públicas Argentinas, 2001.

- Valdez Costa Ramón, *Instituciones del Derecho Tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1996.
- Varios Autores, *Diccionario Enciclopédico Universal*. Madrid, Océano 1999.
- Varios Autores, *Enciclopédico autodidáctica Océano*. Madrid, Océano 2001.
- Villalva Vladimiro, *La transacción dentro del Proceso de Conciliación*, desconocido.
- Villegas Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Depalma 1982.
- Whitelauw James, *Arbitraje en materia Tributaria*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004.
- Yupanqui Yolanda, *Arbitraje Tributario en el Ecuador*. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador 2004.

Documentos Legales:

- Constitución Política de la República del Ecuador. R.O. 1 de 10 de Agosto de 1998.
- Codificación del Código Tributario. R.O. 38 de 14 de Junio del 2005.
- Codificación a la Ley Orgánica de Adunas. R.O. 219 de 26 de noviembre del 2003.
- Codificación del Código de Procedimiento Civil. R.O.
- Codificación del Código Civil R.O.
- Ley de Arbitraje y Mediación, publicada en el Registro Oficial No. 145 de 4 de septiembre del 1997
- Ley de Modernización del Estado Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993

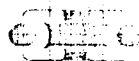
- Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Suplemento Registro Oficial No. 43 de 10 de octubre de 1996.
- Ley de Propiedad Intelectual publicada en el Registro Oficial No. 320 de 19 de mayo de 1998
- Ley de Contratación Pública. R.O. 272 de 22 de febrero del 2001.
- Ley Orgánica de la Procuraduría del General de Estado Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004.
- Reglamento a la Ley Orgánica de Aduanas. R.O. 158 de 7 de septiembre del 2000

Legislación Internacional:

- Constitución de la República del Bolivia, 1994.
- Constitución de la República de Colombia, 1991.
- Constitución de la República del Perú, 1993.
- Constitución de la República de Venezuela, 2001.
- Código Tributario de Bolivia, 2003
- Estatuto Tributario de Colombia, 1998.
- Código Tributario de Perú, 1997.
- Código Orgánico Tributario de Venezuela, 2001.
- Ley de Arbitraje De Bolivia, 1997.
- Ley de Arbitraje de Colombia, 1998.
- Ley de Arbitraje del Perú, 1996.
- Ley de Arbitraje Comercial, 1998.
- Decisiones de la Comunidad Andina 416, 570, 571y 578.
- Régimen del Origen del ALADI.

ANEXOS.

Arbitraje No. 027-03, suscitado entre la compañía BIVAC INTERNACIONAL S.A. y
BUREAU VERITAS INSPECTION VALUATION ASSESSMENT AND CONTROL
contra la CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

ARBITRAJE No. 027-03: BIVAC INTERNATIONAL S.A. Y BUREAU VERITAS INSPECTION VALUATION ASSESSMENT AND CONTROL, BIVAC B.V. contra CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA.

Guayaquil, 15 de septiembre de 2004, las 09h05

VISTOS: Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection Valuation Assesment And Control, Bivac B.V., representadas por su Apoderado Especial, señor Gonzalo De Alencar Duran, el 1 de agosto de 2003, comparece ante la Directora del Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Guayaquil, y presenta la demanda que corre de fojas 176 a 187 del proceso, a fin de que mediante laudo se resuelva lo siguiente: Que se declare sin lugar la Resolución No. 853 el 30 de octubre del 2000, notificada el 1 de noviembre del mismo año, mediante la cual la Gerencia General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana impuso una multa por el valor de US \$ 47.560 equivalente a 49 veces la tarifa mínima cobrada por las empresas accionantes por sus servicios prestados en la importación de 490 pacas de ropa usada, de prohibida importación, cuyo valor CIF, de conformidad con la base de datos de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, es de US \$ 148.700, así como también sanciona a las accionantes con el pago de US \$ 63.941 por concepto de indemnización por los perjuicios causados por la importación en referencia. El Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Guayaquil calificó y admitió al trámite la demanda en providencia de agosto 8 de 2003 a las 17h00 (fs. 189), ordenando se cite a la accionada con la demanda en el domicilio señalado por las accionantes, concediéndole un término de 10 días para su contestación.- Citado que fue el Coronel Guillermo Vasconez Hurtado, como representante legal de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, comparece a fs. 198 a 210, en su calidad de Gerente General y representante legal de la

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO _____



Centro de Arbitraje y Conciliación
Cámara de Comercio de Guayaquil
Las Cañarias 02001000
A.C. Francisco de Orellana
No. 992 y De Viena, H. 20
Tel. (09) 462 24 771
Fax (09) 462 24 771
Av. 68 Sur y A. Contreras
Bogotá, Colombia



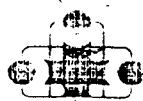
CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

Corporación Aduanera Ecuatoriana, conforme lo justifica con la copia certificada de la acción de personal que adjuntó y se opone a las pretensiones de la demanda arbitral planteando las siguientes excepciones: 1) Excepción de nulidad de la cláusula arbitral del contrato de Prestación de Servicios celebrado el 3 de octubre de 1997, entre el Estado Ecuatoriano y la demandante, posteriormente prorrogado mediante convenio Reformatorio al Contrato de Prestación de Servicios, celebrado entre la Corporación Aduanera Ecuatoriana y la demandante el 29 de junio de 2000. Fundamenta esta excepción en el artículo 4 de la Ley de Arbitraje y Mediación, publicada en el Registro Oficial No. 145 de 4 de septiembre de 1997, específicamente en sus párrafos 5to y 7mo, los mismos que disponen textualmente que "en el convenio arbitral (en el caso de entidades que conforman el sector público) deberá incluirse la forma de selección de los árbitros;... El incumplimiento de los requisitos señalados acarreará la nulidad del convenio arbitral." Inicialmente, se fundamenta la competencia para acudir al medio de solución de controversias arbitral en 2 cláusulas del contrato de Prestación de Servicios entre el Estado Ecuatoriano (posteriormente la Corporación Aduanera Ecuatoriana) y la demandante; estas son, las cláusulas 33ra y 38va del contrato referido. Alega que en ninguna de ellas se hace específica mención de la forma de selección de los árbitros, tan sólo se dispone que "las partes se someten a los Tribunales de la Cámaras de Comercio de Quito o Guayaquil y a la Ley de Arbitraje y Mediación...". Manifiesta que esta mención de sometimiento expreso no puede ser considerada una forma de selección de los árbitros, ya que entonces no habría diferencia en los requisitos exigidos, que son más exigentes en el caso de la participación de Entidades del Sector Público en Arbitrajes, como medio de solución de controversias contractuales en las que se puede transigir. Falta por consiguiente, un requisito esencial -la forma de selección expresa de los árbitros- en el convenio arbitral del Contrato de Prestación de Servicios ya que no existe ninguna mención en ese sentido y por tanto, dicho convenio para

ES FIEL COPIA DE LA ORIGINAL
LO CERTIFICO



Edificio "El Comercio"
Las Cámaras (2do piso)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor B. Noguez
Telf: (593-4) 2682771 Ext: 238
Fax: (593-4) 2682766 Ext: 241
website: www.centrodearbitraje
E-mail: conciliaciony arbitraje@lacam
Casilla: "Y"
Guayaquil - Ecuador



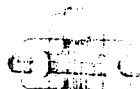
CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

acudir al Arbitraje es nulo de pleno derecho, tal como ordena el último párrafo del artículo 4 de la Ley de Arbitraje y Mediación. Los Tribunales de Arbitraje no son competentes para conocer esta causa; 2) Que solo subsidiariamente, y en el evento de que el Tribunal Arbitral en la Audiencia de Sustanciación decidiese -arbitrariamente, a nuestro entender- declararse competente para conocer esta causa, en la que el convenio arbitral pactado es nulo de pleno derecho (cláusulas 33ra y 38va del Contrato de Prestación de Servicios entre el estado Ecuatoriano y la demandante), según dispone el artículo 4 en sus párrafos 5to y 7mo de la Ley de Arbitraje y Mediación, manifiesta lo siguiente: - Que niega categóricamente todos los argumentos en que se fundamenta la demandante para pedir que la Resolución No. 853 expedida por la Corporación Aduanera Ecuatoriana, el 30 de octubre de 2000, sea declarada "sin lugar y anuladas las multas impuestas en ella." (cita textual). En la resolución referida se le impone a la demandante -en cumplimiento a lo dispuesto en la cláusula trigésima tercera del Contrato de Prestación de Servicios celebrado entre el Estado Ecuatoriano y la demandante el 3 de octubre de 1997 -el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 1998-, y prorrogado posteriormente mediante Convenio Reformatorio al Contrato de Prestación de Servicios, celebrado entre la Corporación Aduanera Ecuatoriana y la demandante el 29 de junio de 2000 una multa por valor de USD \$47.560,00 (cuarenta y siete mil quinientos sesenta dólares de los Estados Unidos de Norteamérica) equivalente a 40 veces la tarifa mínima estipulada para los servicios a ser prestados por la empresa demandante a la empresa Zuitecorp S.A., por la importación de 490 pacas de ropa usada de prohibida importación y, además, se le sanciona con el pago USD \$ 63.941 (sesenta y tres mil novecientos cuarenta y un dólares de los Estados Unidos de Norteamérica) por concepto de indemnización por los perjuicios económicos causados al Estado Ecuatoriano en la importación de las mismas 490 pacas de ropa usada de prohibida importación; ambas estimaciones se calculan en base al valor de importación de dichas mercancías.

COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO



Edificio Centro Empresarial
Las Góndolas 12do piso
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Sicouret
Telf.: (593-4) 2682771 Ext. 238
Fax: (593-4) 2682700 Ext. 24
website: www.centrodearbitraje.org
E-mail: conciliacionyarbitraje@lacamara
Castilla "Y"



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

cuyo precio incluye costo, seguro y flete (valor C.I.F.), de conformidad con la base de datos de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Fundamentan su contestación a la demanda en las cláusulas 3ra, 4ta, 7ma, 8va, 33ra del Contrato de Prestación de Servicios entre el estado Ecuatoriano y las demandantes; los artículos 4, 13, 25 del Reglamento para la Inspección previa al embarque en el exterior, de las mercancías de importación", plasmado en el Decreto Ejecutivo No. 698 de 19 de septiembre de 1997; la cláusula 1ª del Convenio Reformativo al Contrato de Prestación de Servicios, celebrado entre la Corporación Aduanera Ecuatoriana y las demandantes el 29 de junio de 2000.- A fojas 216 consta la providencia en la que se dispuso que en virtud de que las partes ya habían tenido una Audiencia de Conciliación y no se pusieron de acuerdo, se omita esta etapa procesal y se ordenó enviar la lista de árbitros a las partes para que en el término de tres días designen de común acuerdo los árbitros principales y el alterno que deben integrar el Tribunal, previniéndolos de que en caso de que las partes no se pusieron de acuerdo, el Centro procedería conforme lo dispone el Art. 16 de la Ley de Arbitraje y Mediación. En virtud que las partes no se pusieron de acuerdo en la designación, a fojas 219 consta el acta de sorteo de árbitros cuyas designaciones recayeron en los doctores Roberto Gómez-Lince Ordeñana, Ramón Jiménez Carbo y el abogado Vladimir Álvarez Grau, como árbitros principales y como árbitro alterno el Dr. Hernán Pérez Loose. A fojas 236 consta el acta de posesión de los árbitros, habiéndose señalado para el día miércoles 10 de diciembre de 2003, a las 13h00, la realización de la Audiencia de Sustanciación. A fojas 247 a 248 inclusive consta el acta levantada con motivo de dicha audiencia, a la cual asistieron las partes, habiéndose posesionado al inicio de la misma a la abogada Lizzi Guerrero Rodríguez como secretaria designada para intervenir en la presente causa arbitral. Acto seguido, las partes expusieron sus pretensiones y el Tribunal, luego de analizar la excepción de nulidad de la cláusula arbitral presentada por la demandada Corporación Aduanera Ecuatoriana, consideró

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO



Edificio Centro de Conciliación
Las Cámaras (2do. Piso)
Av. Rangel de Orellana
No. 902 - Dr. Víctor H. Sotelo
Telf: (593-4) 2482221 Ext. 23
Fax: (593-4) 2482222
website: www.centrodearbitraje.com
Email: conciliacion@centrodearbitraje.com
Guayaquil - Ecuador



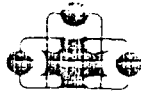
CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

que existe instrumentalmente un convenio arbitral expreso que aparece en las cláusulas trigésima tercera y trigésima octava del contrato de Prestación de Servicios que celebraron el Estado Ecuatoriano y las compañías Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection-Valuation-Assessment And Control, Bivac B.V., constante en la escritura pública del 3 de octubre de 1997, otorgada ante el notario duodécimo del Cantón Guayaquil, Dr. Salim Manzur Capello; convenio en el cual las partes han sometido la resolución de sus controversias a los Tribunales Arbitrales de las Cámaras de Comercio de Quito o Guayaquil y a la Ley de Arbitraje y Mediación, lo que significa someterse a un arbitraje administrado bajo el imperio de una ley en cuyo artículo 16 expresamente se determina la forma de designación de los árbitros; por lo cual el Tribunal resolvió declarar su propia competencia de acuerdo con el Art. 22 de la Ley de Arbitraje y Mediación. Además, el Tribunal resolvió que las excepciones, de conformidad con el Art. 110 del Código de Procedimiento Civil, serian resueltas en el laudo. Se concedió un término probatorio de 10 días hábiles para que se actúen las pruebas solicitadas y las que se solicitaren. Abierto el término probatorio, el tribunal ha ordenado la práctica de las pruebas solicitadas por las partes en litigio, por lo que actuadas todas las pedidas dentro del término correspondiente y toda vez que se realizó la audiencia en estrados solicitada, este Tribunal, encontrándose dentro de término y siendo el estado de la causa el de resolver, para hacerlo considera: **PRIMERO.-** Es de especial pronunciamiento al dictar este laudo que el Tribunal observe la no existencia de violación u omisión de las solemnidades sustanciales comunes a todos los juicios e instancias que impone el Procedimiento Civil para asegurar la validez del proceso, así como, en la especie, la fiel observancia en la sustanciación del mismo de las disposiciones propias de la Ley de Arbitraje y Mediación y del Reglamento vigente dictado para el funcionamiento del Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Guayaquil; por lo cual considerando que en las cláusulas trigésima tercera y trigésima octava del contrato de

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
FOLIO CERTIFICADO



Centro de Arbitraje y Conciliación
Las Cámaras (100 y 150)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Simentel
Telf.: (593 4) 2682771 Ext. 100
Fax: (593 4) 2682700 Ext. 100
website: www.centrocarbitraje.com
E-mail: conciliacion@arbitraje.com
Castilla 12



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

Prestación de Servicios que celebraron el Estado Ecuatoriano y las compañías Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection Valuation Assessment And Control, Bivac B.V., constante en la escritura pública del 3 de octubre de 1997, otorgada ante el notario duodécimo del Cantón Guayaquil, Dr. Salim Manzur Capeilo; las partes han sometido la resolución de sus controversias a los Tribunales Arbitrales de las Cámaras de Comercio de Quito o Guayaquil y a la Ley de Arbitraje y Mediación, lo que significa someterse a un arbitraje administrado bajo el imperio de una ley en cuyo artículo 16 expresamente se determina la forma de designación de los árbitros, el Tribunal resolvió declarar su propia competencia de acuerdo con el Art. 22 de la Ley de Arbitraje y Mediación y al declarar la no existencia de inobservancia alguna que afecte o vicio de nulidad al proceso que deba ser declarada, reconoce su validez;

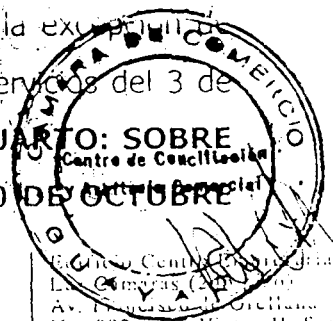
SEGUNDO.- Que las partes han legitimado oportunamente su personería;

TERCERO.- Que, sobre la base de las pretensiones constantes en la demanda y en las excepciones planteadas por la demandada, este Tribunal debe pronunciarse sobre los siguientes puntos controvertidos: 1) Sobre la procedencia de la Resolución No. 853 el 30 de octubre del 2000, notificada el 1 de noviembre del mismo año, expedida por la Gerencia General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana en lo relativo a la imposición de una multa a las compañías Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection-Valuation-Assessment And Control, Bivac B.V, por un valor de US \$ 47.560; 2) Sobre la procedencia de la misma Resolución No. 853 el 30 de octubre del 2000, notificada el 1 de noviembre del mismo año, en lo relativo a la sanción indemnizatoria por perjuicios causados al Estado Ecuatoriano, impuesta por la Gerencia General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana a las mencionadas compañías actoras por un valor de USD \$ 63.941; 3) Sobre la excepción de nulidad de la cláusula arbitral del contrato de prestación de servicios del 3 de octubre de 1997 entre el Estado Ecuatoriano y las actoras; **CUARTO: SOBRE**

LA PROCEDENCIA DE LA RESOLUCIÓN NO. 853 DEL 30 DE OCTUBRE

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL

IO CERTIFICO



E. Centro de Arbitraje y Conciliación
L. Compañías (2000)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Sicouret
Telf: (593-4) 2682766 Ext. 241
Fax: (593-4) 2682766 Ext. 241
website: www.centrodearbitraje.org
E-mail: conciliacionyarbitraje@lacamara.org
Cavilla "Y"



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

DEL 2000, NOTIFICADA EL 1 DE NOVIEMBRE DEL MISMO AÑO, EXPEDIDA POR LA GERENCIA GENERAL DE LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA EN LO RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE UNA MULTA A LAS COMPAÑÍAS BIVAC INTERNATIONAL S.A. Y BUREAU VERITAS INSPECTION-VALUATION- ASSESSMENT AND CONTROL, BIVAC B.V, POR UN VALOR DE US \$ 47.560; (1).- La cláusula trigésima tercera del contrato de prestación de servicios celebrado entre el estado Ecuatoriano y las compañías Bivac Internacional S.A. y Bureau Veritas Inspection-Valuation- Assessment And Control, Bivac B.V., mediante escritura publica otorgada el 3 de octubre de 1997 ante el Notario Décimo Segundo de Guayaquil, Ab. Salim Manssur Capello, reformado mediante escritura celebrada ante el mismo notario el 29 de junio de 2000, estipula que cualquier incumplimiento en que incurra la empresa por culpa grave de obligaciones no sustanciales o por culpa leve imputable a ella, dará lugar a la imposición de multas, de conformidad con el detalle establecido en dicha cláusula, dentro del cual se especifica que el incumplimiento de obligaciones no sustanciales por culpa grave imputable a la empresa, estará sujeto a una multa de 40 veces la tarifa minima estipulada para los servicios a ser prestados por la empresa, siempre que este incumplimiento cause perjuicios económicos al Estado, más la respectiva indemnización. La misma cláusula contiene otras estipulaciones relativas a los casos en que el incumplimiento no causare perjuicios al Estado; que la empresa incumpliere obligaciones sustanciales por culpa leve imputable a ella si dicho incumplimiento causa o no perjuicios al Estado; y, si la Empresa incumpliere obligaciones no sustanciales por culpa leve imputable a ella, con o sin perjuicios para el Estado; estableciendo en cada caso distintos grados de sanción. Es fundamentada en dicha cláusula que la Corporación Aduanera Ecuatoriana, CAE, dicta la Resolución No. 583, de 30 de octubre 2000, mediante la cual impone a la empresa verificadora Bureau Veritas Bivac B.V. Ecuador, la multa materia de esta controversia y la sanciona, además con US\$

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO




Edificio Centro de Arbitraje y Conciliación
Las Cañaguas (3er piso)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Sanguinetti
Tel: (593) 41 2682771 Ext. 238
Fax: (593) 41 2682776 Ext. 238
web: www.centrodearbitraje.com
E-mail: conciliacion@adn.com.ec
Guayaquil - Ecuador



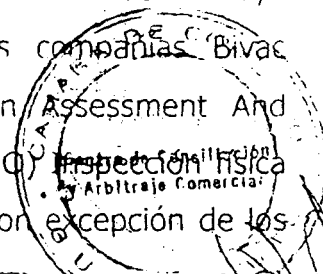
CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

63.941 por concepto de indemnización por los perjuicios causados en esa importación. Más adelante, dentro de la misma cláusula referida, se estipula que previa la imposición de las multas antes estipuladas, el Ministerio de Finanzas, obrando a través de la Subsecretaría de Aduanas, notificará por escrito a la empresa con el incumplimiento que se le imputa, a fin de que lo justifique, desvanezca o rectifique dentro de los quince días siguientes inmediatos a la fecha de la notificación. Si el Ministerio de Finanzas considerase que la empresa no ha desvanecido, justificado o rectificado su incumplimiento dentro del plazo acordado, podrá proceder a la aplicación de la multa respectiva. Finalmente, la misma cláusula, luego de estipular que la empresa puede objetar la multa impuesta a través del procedimiento arbitral previsto en el contrato, termina señalando que en ningún caso la empresa responderá por culpa levisima, ni por incumplimientos causados por fuerza mayor o caso fortuito o hechos no imputables a ella; **QUINTO.-** De conformidad con el Art. 4 del Reglamento para la Inspección Previa al Embarque en el Exterior, de la Mercancías de Importación, dictado por Decreto Ejecutivo 698 de 19 de septiembre de 1997, Registro Oficial 163 de septiembre 30 del mismo año, el objeto de los contratos como empresas verificadoras consiste en: verificar la calidad, precio, cantidad y peso de las mercancías de importación; determinar su clasificación arancelaria, valor aduanero y la preliquidación de los potenciales impuestos aplicables; y colocar a las mercancías las seguridades físicas que se acordaren; con el propósito de evitar subvaloraciones o sobre-valoraciones, falsas declaraciones aduaneras, cargos indebidos sobre fletes, seguros y otros gastos, y asegurar la eficiencia de la recaudación fiscal. Por su parte la cláusula cuarta del contrato de prestación de servicios de 3 de octubre de 1997 incluye entre los servicios a cuya prestación se obligaron las compañías Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection Valuation Assessment And Control, Bivac B. V., para con el Estado Ecuatoriano a: UNO) Inspección física del embarque de todos los bienes que sean importados, con excepción de los

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO 



CÁMARA
de Comercio
de GUAYAQUIL



Ministerio Centro Empresarial
Las Cámaras (2do piso)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Sotomayor
Telf.: (593-41) 2682771 Fax: 2682772
E-mail: conciliacion@centroarbitraje.com
website: www.centroarbitraje.com
Guayaquil - Ecuador



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

expresamente señalados en el presente contrato, cualquiera que sea su tipo o país de origen, para verificar que su calidad y cantidad se ajusten a las especificaciones de la factura o del contrato respectivo. La verificación tendrá lugar en el territorio aduanero de procedencia o de origen, salvo el caso de bienes que vayan a ingresar al país bajo regímenes especiales de suspensión de derechos, respecto a los cuales la inspección se hará en territorio ecuatoriano, inspección que se hará en forma previa a la nacionalización. DOS) Verificación de los precios conforme a lo preceptuado en el artículo doce del Decreto Ejecutivo número seiscientos noventa y ocho que consta como antecedente de este contrato. La verificación debe comprender a todos los elementos que incidan en el precio final del producto, tomando en cuenta el valor FOB, fletes, seguros, comisiones, descuentos y otros gastos realizados. TRES) Verificación de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, embarque, de conformidad con la nomenclatura (código) arancelaria vigente en el Ecuador. CUATRO) Determinación referencial del valor aduanero de cada partida arancelaria, en aplicación de las reglas de valoración vigentes en el Ecuador. CINCO) Preliquidación o liquidación referencial por cada embarque y por cada partida arancelaria de los tributos al comercio exterior que corresponde cancelar al Fisco el importador, por sí o a través de su Agente de Aduana, al momento de nacionalizar las mercancías al Ecuador. SIETE) Obligación de entregar al Estado los reportes gerenciales de que éste requiera y que abarquen parte o el todo de las actividades objeto del presente contrato. A su vez el Art. 13 del mencionado reglamento establece que, luego de la recepción de los documentos finales requeridos por la verificadora y después de comprobar que la cantidad, precio y descripción de los bienes consignados en dicha factura corresponda a los resultados de la inspección física, se procederá a la emisión del Certificado de Inspección. Luego el citado artículo establece cuál debe ser el contenido de dicho certificado. El mismo artículo establece que el certificado de inspección deberá ser transmitido electrónicamente a la

COPIA DE SU ORIGINAL
FIRMADO



CAMARA
DE COMERCIO
DE GUAYAQUIL

Edificio Centro Empresarial
Las Cañitas (La Cose)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Cordero
Tel: (593 4) 2682771 Ext. 138
Fax: (593 4) 2682770 Ext. 138
web site: www.centroarbitraje.org
Email: conciliacion@centroarbitraje.org
Guayaquil - Ecuador



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

Dirección Nacional del Servicio de aduanas y a las verificadoras en el país, a las cuales les corresponde imprimir y autenticar dichos certificados en papel de alta seguridad; **SEXTO.-** Consta de autos a fojas 70 del expediente del presente arbitraje, el Certificado de Inspección en origen emitido por la compañía verificadora Bivac International- Bureau Veritas Group que establece que la mercancía declarada como carga general COD 1, estaba contenida en 20 paletas con 880 bolsas, lo cual coincide con la factura emitida por el exportador-remitente Ramzan International de New York, Estados Unidos de América, a nombre de Zuitecorp S.A. Del análisis visual del referido Certificado de Inspección, aparece que el mismo cumple con los requisitos establecidos en el Art. 13 del Reglamento para la Inspección Previa al Embarque en el Exterior, de las Mercancías de Importación; con lo cual la Empresa cumplió con la obligación prevista en el acápite SIETE de la Cláusula CUARTA del Contrato celebrado el 3 de octubre de 1997. Así también y por otra parte, de fojas 159 y 160 del expediente de este Arbitraje, constan las fotografías tomadas por el Inspector, Sr. John Maloney, con ocasión de la inspección de las mercaderías que debían ser importadas con cargo a la factura emitida por Ramzan International de New York y a favor de Zuitecorp S.A. Por consiguiente, el análisis de los documentos en cuestión, así como de la documentación relacionada con las labores de inspección en origen efectuadas por la Empresa, lleva a concluir que Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection Valuation Assesment And Control, Bivac B.V. cumplieron con las obligaciones específicas que asumieron con arreglo al contrato que mantienen celebrado con el Estado Ecuatoriano; contrato en el que, de manera expresa, se excluye la posibilidad de que la Empresa verificadora asuma responsabilidades por culpa levisima o por incumplimientos causados por fuerza mayor o caso fortuito.

SÉPTIMO.- Obra en el expediente copia del juicio penal A-110, por supuesto delito aduanero, seguido por el Juez Fiscal de Guayaquil, contra los representantes legales de las compañías ZUITECORP S.A., Bureau Veritas e

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO



Ente Centro de Arbitraje y Conciliación
Calle Camérgara 200
Av. Francisco de Oropel
No. 902 y Dr. Víctor H. Sienra
Tel: (593) 41 2682771 Ext. 238
Fax: (593) 41 2682766 Ext. 234
web: www.centrodearbitraje.com
Ecuador, Guayaquil, 15 de mayo de 2007



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

Intertek Testing Services, por la tantas veces referida importación, proceso en el cual, luego de practicadas todas las etapas pertinentes, el mencionado juez, el 26 de septiembre de 2002, declaró abierta la etapa plenaria al existir presunciones de responsabilidad penal en contra de Jorge Juan Palacios Casals y Dober Nain Macías Carreño, representantes de la compañía Zuitecorp S.A., y en contra de Federico Medina Bohórquez y Abel Patricio Giler Hidrovo; al tiempo que, por otra parte, dictó auto de sobreseimiento definitivo respecto de los sindicatos representantes legales de las actoras en este proceso, por no existir presunciones de responsabilidad en contra de ellos, en el hecho punible respectivo, en forma alguna. Si bien este Tribunal considera que la inexistencia de responsabilidad penal no implica, necesariamente, inexistencia de responsabilidad por incumplimientos contractuales, del análisis del proceso penal en referencia resulta evidente que las actoras del presente proceso arbitral, luego de cumplir con sus obligaciones contractuales en el proceso de inspección de la mercadería que debía ser importada, no tuvo parte alguna en los hechos posteriores a dicha inspección, hechos que, precisamente, constituyeron la materia de la infracción penal que se investigó. No existe disposición legal o reglamentaria, ni estipulación contractual alguna que obligue a la Empresa verificadora a constatar que la mercadería inspeccionada sea efectivamente la misma mercadería que se embarque. Es más, del análisis de las normas correspondientes se desprende que la inspección física puede efectuarse, inclusive, antes del embarque (CLÁUSULA OCTAVA DEL CONTRATO); dejándose, además, constancia expresa de que la intervención de la Empresa no libera ni sustituye al vendedor de sus responsabilidades contractuales con el comprador, ni tampoco a los importadores de sus obligaciones contractuales y legales (CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMERA DEL CONTRATO). **OCTAVO.-** Del análisis efectuado de la actuación de la Empresa verificadora, con vista a los autos, no se aprecia que haya existido negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones; tanto más cuanto que según aparece

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL

10. CERTIFICADO

Handwritten signature

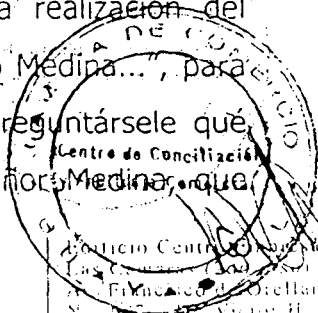


CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
Las Comarcas (Cajamarca)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Víctor H. Sison
Tel. (093-4) 2682766 Ext. 208
Fax. (093-4) 2682766 Ext. 24
website: www.centrodearbitraje.org
E-mail: conciliacionyarbitraje@lacomarcas.net



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

de la documentación auténtica que consta del proceso, la Empresa, en esta verificación, cumplió una a una, las obligaciones que le correspondía cumplir, habiéndose agotado las mismas en el momento de la remisión del Certificado de Inspección, por vía electrónica, a la Gerencia General de la CAE. La información constante en el referido Certificado, vale la pena reiterarlo, resulta coincidente con la información constante en la Factura comercial respectiva, especialmente en lo relativo a mencionar que la mercadería debía ser despachada como carga suelta, es decir, no integrada a ningún contenedor; pero, a pesar de ello, en la práctica, según se hizo constar en el respectivo Conocimiento de Embarque (a foja 57 del proceso), la mercadería fue embarcada dentro de un contenedor; particular que debió haber llamado la atención de la firma Intertek Testing Services, que efectuó el aforo físico en el Puerto de Guayaquil, a través de su inspector, señor Federico Medina Bohórquez, quien, no obstante, hizo constar en su "Informe General de Aforo Físico y/o Aleatorio" No. 8348 ITS, del 22 de marzo de 2000, que la mercadería se encontraba "de acuerdo a certificado de inspección de Bureau Veritas No. 1-249-2000-001102-002-6" (a foja 61 del proceso). Respecto a este particular, este Tribunal considera importante anotar que el Informe General de Aforo Físico y/o Aleatorio-antes aludido aparece también firmado por el señor Manuel Eduardo Patiño Balda, supervisor de aforo de la compañía ITS, quien en su declaración rendida el 14 de agosto de 2000, ante el Juez Fiscal de Guayaquil, dentro del mencionado Juicio Penal No. A-110, constante de fojas 137 a 138 de este proceso arbitral, manifiesta que "rechaza la acusación que se me hace en este caso ya que si bien es cierto mi firma y sello están en tal acta o informe general de aforo No. G8348 de Marzo 22 del 2000, no fui yo quien realizó el aforo ni estuve presente en ningún momento mediante la realización del mismo. Este acto lo realizó únicamente el inspector Federico Medina...", para más adelante afirmar, dentro de la misma declaración, al preguntársele qué acciones había tomado la compañía ITS con respecto al señor Medina, que



Tribunal de Comercio de Guayaquil
Centro de Arbitraje y Conciliación
Las Cañas 1300, 2do. Piso
A. Francisco Orellana
No. 1-249-2000-001102-002-6
Tel. (593) 41 268211
Fax (593) 41 268270
E-mail: conciliacion@tribunalcomercio.gva.gob.ec



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

"desconozco la acción de la empresa contra el señor Medina, pero desde que sucedió esto nunca más regresó...". Este Tribunal anota que esta declaración, entre otros fundamentos, motivó que el Juez Fiscal considerarse que existían indicios de responsabilidad penal en contra del inspector Medina en el delito aduanero cometido, además de considerar también que iguales indicios de responsabilidad penal existían en contra de los representantes de la compañía importadora Zuitecorp S.A.; sin que, por otra parte, dicho Juez Fiscal haya considerado que en dicho delito tuvo participación de ninguna especie la Empresa verificadora actora en este proceso arbitral; **NOVENO.-** De conformidad con la cláusula trigésima del contrato firmado el 3 de octubre de 1997, cuyo plazo fue prorrogado mediante convenio del 29 de junio de 2000, "si el Ministerio de Finanzas considerase que la empresa no ha desvanecido, justificado o rectificado su incumplimiento entro del plazo acordado, podrá proceder a la aplicación de la multa respectiva...", pero el Art. 3 la Ley Orgánica de Aduanas promulgada el 13 de julio de 1998 al tratar de las zonas aduaneras determina que "en la zona primaria, el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana será la máxima autoridad aduanera y ejercerá el control a través de los órganos administrativos, operativos y de vigilancia señalados en esta ley", con lo cual por mandato legal se sustituye la competencia y facultades que según la ley anterior tenía el Ministro de Finanzas, concediéndolas, en esta materia al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, por lo que este Tribunal considera que el mencionado funcionario al imponer las sanciones impugnadas en este proceso actuó dentro del ámbito de su competencia, sin perjuicio de la procedencia o improcedencia de las sanciones impuestas, aspecto que será materia de especial pronunciamiento de este laudo; **DECIMO.- SOBRE LA PROCEDENCIA DE LA MISMA RESOLUCIÓN NO. 853 DEL 30 DE OCTUBRE DEL 2000, NOTIFICADA EL 1 DE NOVIEMBRE DEL MISMO AÑO, EN LO RELATIVO A LA SANCIÓN INDEMNIZATORIA POR PERJUICIOS CAUSADOS AL ESTADO**

DEL COPIA DE SU ORIGINAL.

13



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN

Centro de Arbitraje y Conciliación
Las Palmas 1009, Piso 1
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Sandoval
Tel: (593-41) 2682771 Fax: (593-41) 2682771
Fax: (593-41) 2682766 Ext. 24
website: www.centrodearbitraje.org
E-mail: conciliacionyarbitraje@maia.uy



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

ECUATORIANO, IMPUESTA POR LA GERENCIA GENERAL DE LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA A LAS MENCIONADAS COMPAÑÍAS ACTORAS POR UN VALOR DE USD \$ 63.941; (2).- Del análisis efectuado por este Tribunal que consta de los apartados que anteceden, se concluye que la Empresa verificadora Bivac Internacional S.A. y Bureau Veritas-Inspection-Valuation-Assessment And Control, Bivac B.V., con ocasión de la importación que es materia de esta controversia, cumplió con las obligaciones por ella asumidas con arreglo al contrato celebrado el 3 de octubre de 1997; y, si su actuación se adecuó a las estipulaciones contractuales aplicables, no se configuraron los presupuestos de incumplimiento previstos en el contrato como causales para la imposición de una multa. Por consiguiente si no cabía la aplicación de la multa, no ha lugar tampoco a la imposición de una sanción indemnizatoria a cargo de la empresa verificadora, en virtud de que este Tribunal no encuentra la existencia del indispensable nexo causal entre la acción u omisión de la empresa verificadora y los eventuales perjuicios sufridos por el Estado Ecuatoriano; **UNDECIMO.- SOBRE LA EXCEPCIÓN DE NULIDAD DEL CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DEL 3 DE OCTUBRE DE 1997 ENTRE EL ESTADO ECUATORIANO Y LAS ACTORAS;**

(3).- Respecto a este punto el Tribunal se ratifica en su criterio ya vertido en el sentido que existe instrumentalmente un convenio arbitral expreso que aparece en las cláusulas trigésima tercera y trigésima octava del Contrato de Prestación de Servicios que celebraron el Estado Ecuatoriano y las compañías Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection-Valuation-Assessment And Control, Bivac B.V., constante en la escritura pública del 3 de octubre de 1997, otorgada ante el notario duodécimo del Cantón Guayaquil, Dr. Solim Manzur Capello; convenio en el cual las partes han sometido la resolución de sus controversias a los Tribunales Arbitrales de las Cámaras de Comercio de Quito, Guayaquil y a la Ley de Arbitraje y Mediación, lo que significa someterse a un arbitraje administrado bajo el imperio de una ley en cuyo Artículo 16

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO



Edificio Centro Empresarial
Las Cámaras (Chileno)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Sarmiento
Tel. (593) 4 268 2766 Fax (593) 4 268 2766
E-mail: conciliacion@arbitrajeec.org.ec
Castilla "Y"



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

expresamente se determina la forma de designación de los árbitros; por lo cual el Tribunal resolvió declarar su propia competencia de acuerdo con el Art. 22 de la Ley de Arbitraje y Mediación. Adicionalmente debe tenerse presente que el Art. 24 del Reglamento para la Inspección Previa al Embarque en el Exterior, de las Mercancías de Importación, en forma mandatoria dispone que cualquier controversia que se genere entre el Ministerio de Finanzas (actualmente la Corporación Aduanera Ecuatoriana) y las compañías verificadoras con ocasión o motivo de la ejecución de los correspondientes contratos, se sometera a la decisión de Tribunales de Arbitraje nacionales o internacionales, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 66 de la Ley de Modernización del Estado.- **LAUDO.-** Sobre la base de las consideraciones anteriores, y en ejercicio de las atribuciones que le confiere la Ley de Arbitraje y Mediación y la Cláusula Arbitral convenida por las partes, este TRIBUNAL DE ARBITRAJE del Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Guayaquil, **RESUELVE** en derecho ACEPTAR LA DEMANDA presentada por Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection Valuation Assessment And Control, Bivac B.V., en los siguientes términos: **PRIMERO:** Se declara sin lugar la Resolución No. 853 del 30 de octubre de 2000, expedida por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana; **SEGUNDO:** Por consiguiente, se deja sin efecto la multa y la sanción indemnizatoria que, por las sumas de US\$ 47.560,00 y US \$ 63.941,00, respectivamente, impuso la Corporación Aduanera Ecuatoriana, mediante la Resolución antedicha, a las compañías Bivac International S.A. y Bureau Veritas Inspection Valuation Assessment And Control, Bivac B.V.; **TERCERO:** Se declara sin lugar la excepción de nulidad de la cláusula arbitral planteada por la Corporación Aduanera Ecuatoriana; y, **CUARTO:** En virtud de que este Tribunal considera que ninguna de las partes ha litigado con temeridad o actuado de mala fe en éste proceso, se dispone que cada una de las partes asuma los costos y honorarios de su propia defensa. En cuanto a los costos del arbitraje, de conformidad con el Art. 68 del Reglamento

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL

CERTIFICO



CAMARA
DE COMERCIO
DE GUAYAQUIL

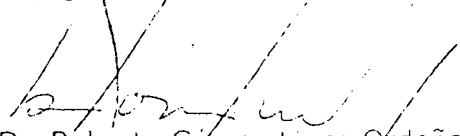
Adreco Centro Empresarial
Calle Comercio 12do piso
A. Francisco de Orellana
No. 902 y Dr. Victor H. Sotomayor
Tel: (593 4) 268 2771 Ext. 101
Fax: (593) 268 2766 Ext. 102
web: www.cccguayaquil.org
E-mail: conciliacion@cccguayaquil.org
Guayaquil - Ecuador



CENTRO DE ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN
La solución a sus conflictos

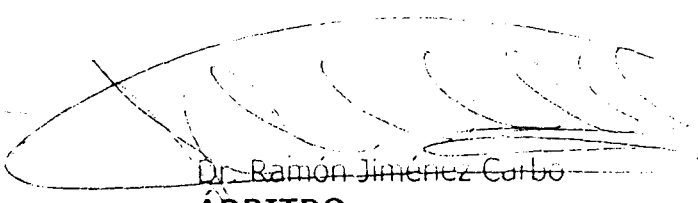
para el Funcionamiento del Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Guayaquil, este Tribunal ordena que tales costos sean asumidos por partes iguales por la actora y la demandada; y que, como en el expediente hay constancia de que la totalidad de dichos costos fue cancelada por las actoras, igualmente se dispone que, la demandada restituya a las demandantes los valores que le corresponda. Notifíquese y cúmplase.-



Ab. Vladimiro Álvarez Grau
PRESIDENTE DEL TRIBUNAL


Dr. Roberto Gómez-Lince Ordeñana
ÁRBITRO

Lo certifico.-


Ab. Lizi Guerrero Rodríguez
SECRETARIA

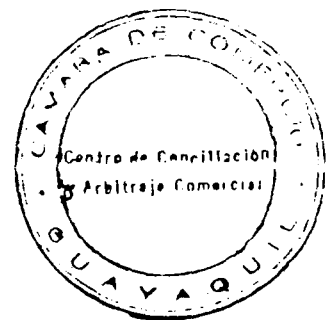

Dr. Ramón Jiménez Carbo
ÁRBITRO

ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL
LO CERTIFICO 

CAMARA DE COMERCIO DE GUAYAQUIL




20 SET. 2004



Edificio Centro Empresarial
Las Camaras (2do piso)
Av. Francisco de Orellana
No. 902 y 101, Victor H. Guzmán
Tel.: (593-4) 2682771 Ext. 238
Fax: (593-4) 2682766
website: www.centrodearbitraje.org
e-mail: conciliacion@adl.org.ec
Casilla "Y"
Guayaquil - Ecuador